

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

В. Я. Плаксієнко, Т. Г. Камінська,
Т. Г. Маренич, С. В. Скрипник, М. І. Гордієнко,
О. В. Ільчак, О. С. Ткаченко, О. В. Чернецька

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У ВИРОБНИЧИХ ТА АГРОСЕРВІСНИХ КООПЕРАТИВАХ

3-тє видання, перероблене та доповнене

ПІДРУЧНИК

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



Київ – 2022

УДК 631.162:631.115.8(075.8)

Б 94

*Гриф надано
Міністерством науки і освіти України
(лист №1/11-5512 від 15.04.2014р.)*

Рецензенти:

В. Я. Амбросов – зав. кафедри обліку і аудиту Харківського національного технічного університету сільського господарства ім. П. Василенка, доктор економічних наук, професор, член-кореспондент НААНУ;

В. Я. Нусінов - зав. кафедри обліку, аналізу, аудиту і адміністрування підприємства ГМК Криворізького економічного інституту ДВНЗ «КНУ», доктор економічних наук, професор;

В. М. Жук – академік-секретар Національної академії аграрних наук України, доктор економічних наук професор.

Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах:
Б 94 підручник. 3-тє вид., перероб. та допов / В. Я. Плаксієнко, Т. Г. Камінська, Т. Г. Маренич, С. В. Скрипник, М. І. Гордієнко, О. В. Ільчак, О. С. Ткаченко, О. В. Чернецька / За ред. В.Я. Плаксієнка. – Київ: Вид-во «SBA Print», 2022. – 508 с.

ISBN 978-617-7594-18-4

Підручник підготовлено відповідно до змісту програми вибіркової дисципліни «Облік у сільськогосподарських кооперативах». В ньому передбачено вивчення як загальних засад організації бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах, так і особливостей побудови облікової роботи кооперативних формувань, які спеціалізуються не лише на виробництві сільськогосподарської продукції, а і на її переробці, наданні сервісних, посередницьких та інших послуг. Розкрито також специфіку формування та обліку капіталу кооперативів, їх оподаткування та складання звітності.

Видання рекомендується здобувачам I та II освітньо-професійних рівнів «Бакалавр» та «Магістр», освітньо-професійної програми «Облік і оподаткування», а також усім спеціалістам економічного профілю та слухачам факультетів (інститутів) освіти для дорослих.

ISBN 978-617-7594-18-4

УДК 631.162:631.115.8(075.8)

© Плаксієнко В. Я., Камінська Т. Г., Маренич Т. Г., Скрипник С. В.,
Гордієнко М. І., Ільчак О. В., Ткаченко О. С., Чернецька О. В., 2022.
© Видавництво «SBA Print,» 2022.

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА до 3-го видання	6
1. ЗАГАЛЬНІ ЗАСАДИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ КООПЕРАТИВАХ.....	8
1.1. Регулювання та організація бухгалтерського (фінансового) обліку. Облікова політика сільськогосподарського кооперативу	8
1.2. Форми бухгалтерського обліку для сільськогосподарських кооперативів	13
1.3. Облік оборотних активів сільськогосподарських кооперативів	22
1.3.1. Облік грошових коштів	22
1.3.2. Облік запасів та малоцінних і швидкозношуваних предметів	37
1.3.3. Облік палива	50
1.4. Облік необоротних активів	56
1.4.1. Облік наявності та надходження основних засобів	56
1.4.2. Облік вибуття основних засобів	64
1.4.3. Облік основних засобів в оренді	67
1.4.4. Порядок нарахування зносу (амортизації) необоротних активів	73
1.4.5. Облік зносу (амортизації) необоротних активів	85
1.4.6. Облік інших необоротних матеріальних активів	90
1.4.7. Облік нематеріальних активів	95
1.5. Облік розрахунків у кооперативі	100
1.5.1. Облік розрахунків з покупцями і замовниками, постачальниками та підрядниками	100
1.5.2. Розрахунки за виданими авансами	106
1.5.3. Облік розрахунків з підзвітними особами	109
1.5.4. Облік розрахунків за претензіями	111
1.5.5. Облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків	112
1.5.6. Облік розрахунків з іншими дебіторами	117
1.5.7. Облік резерву сумнівних боргів	119
1.5.8. Облік короткострокових зобов'язань	122
1.5.9. Облік розрахунків за виплатами працівникам	125
1.5.10. Облік розрахунків за податками і платежами	131

1.6. Облік витрат, доходів і фінансових результатів	133
1.6.1. Основи побудови обліку витрат і доходів	133
1.6.2. Облік витрат і доходів від основної операційної діяльності	134
1.6.3. Облік витрат і доходів від іншої операційної діяльності	137
1.6.4. Облік витрат і доходів фінансової, інвестиційної та іншої діяльності	140
1.6.5. Порядок визначення та обліку фінансових результатів	143
2. ОБЛІК БІОЛОГІЧНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ У ПРОЦЕСІ ВИРОБНИЦТВА	144
2.1. Загальні принципи та схема обліку виробництва	144
2.2. Облік витрат за біологічними перетвореннями	152
2.3. Основи калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських кооперативів	172
2.4. Облік виходу продукції сільськогосподарських кооперативів, оціненої за справедливою вартістю, та доходів від первісного визнання активів	189
3. ОБЛІК РОБІТ ТА ПОСЛУГ АГРОСЕРВІСНИХ КООПЕРАТИВІВ	195
3.1. Види агросервісних виробництв і господарств та завдання обліку	195
3.2. Облік автотранспортного та ремонтно-технічного обслуговування	202
3.3. Облік послуг і витрат машинно-тракторного парку	218
3.4. Облік витрат і доходів інших господарств аграрного сервісу	224
3.5. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції переробних виробництв	230
3.7. Облік підрядних будівельних робіт	281
3.8. Облік витрат та послуг виробництв з комунального та соціального обслуговування сільського населення	292
3.9. Облік державного фінансування розвитку виробництва продукції рослинництва і тваринництва	305

4. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ КООПЕРАТИВІВ319

4.1. Правові засади та порядок створення сільськогосподарських кооперативів.....	319
4.2. Облік капіталу сільськогосподарських кооперативів.	323
4.3. Особливості формування, використання та облік фінансових результатів.	329
4.4. Облік земельного капіталу у сільськогосподарських кооперативах	340

5. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОПОДАТКУВАННЯ ТА

ЗВІТНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ КООПЕРАТИВІВ ..354

5.1. Загальні положення щодо оподаткування	354
5.2. Особливості справляння і обліку податків.....	358
5.3. Загальні вимоги до фінансової звітності	408
5.4. Особливості складання фінансової звітності	418

ЛІТЕРАТУРА434

ДОДАТКИ437

ПЕРЕДМОВА до 3-го видання

Подальший розвиток економіки України в цілому, і зокрема її аграрного сектору пов'язуються з удосконаленням організаційних форм господарювання. Серед важливих секторів економіки суттєва роль виділяється розвитку кооперації. Саме тому уряд системно оновлює нормативну базу для регулювання кооперативних взаємовідносин в аграрному секторі, який забезпечує продовольчу безпеку країни, а також сприяє значному зміцненню її експортного потенціалу. Прикладом цього може бути прийняття Закону України «Про сільськогосподарську кооперацію» від 21.07.2020, №819- IX.

Фахівці з обліку і оподаткування повинні організувати контроль за виконанням нормативних положень цього та інших регламентуючих документів, щоб систематично здійснювати відповідне обліково-аналітичне забезпечення функціонування кожного кооперативного формування для досягнення їх бізнесових цілей та виконання складних інфраструктурних функцій у кожній об'єднаній територіальній громаді. Для виконання поставлених завдань такі фахівці повинні засвоїти не лише специфіку облікової роботи на сільськогосподарських підприємствах, але й особливості обліку в торгівлі, на транспорті, в переробних та обслуговуючих підрозділах, бюджетній сфері та наукових установах. Саме такі знання може дати, поряд з іншими обліковими дисциплінами, вивчення окремого курсу за вибором ЗВО «Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах», що слід передбачити у варіативній частині навчального плану підготовки здобувачів вищої освіти освітньо-професійної програми «Облік і оподаткування».

Виходячи з актуальності вивчення відповідної дисципліни для формування професійних знань недостатнього обсягу аудиторного часу є необхідність і можливість використання даного підручника для самостійної позааудиторної роботи та дистанційного навчання здобувачів. Підручник можуть використовувати також спеціалісти-практики в галузі облікової роботи, учні коледжів та слухачі факультетів (інститутів) освіти для дорослих.

Попередні два видання пройшли досить широку апробацію у навчальному процесі багатьох закладів вищої освіти України та дістали схвальні відгуки як їх випускників, так і колективів науково-педагогічних працівників.

Третє видання враховує окремі зміни в нормативному забезпеченні обліково-аналітичної роботи і зміни в організації навчального процесу при реформуванні системи освіти в Україні та розвитку дистанційних методів навчання. Враховувались також особливості функціонування кооперативів в умовах адміністративно-територіальної реформи та формування об'єднаних територіальних громад.

Окремі розділи підручника підготували автори: передмова – д.е.н., проф. Плаксієнко В.Я.; І розділ – д.е.н., проф. Скрипник С.В., к.е.н., доц. Ткаченко О.С. та к.е.н., доц. Чернецька О.В.; 2 розділ – д.е.н., проф. Плаксієнко В.Я. та д.е.н., проф. Маренич Т.Г.; 3 розділ – д.е.н., проф. Камінська Т.Г., .е.н., проф. Плаксієнко В.Я. та к.е.н., доц. Ільчак О.В.; 4 розділ – к.е.н., проф. Гордієнко М.І. та к.е.н., доц. Ільчак О.В. (підр.4.3.); 5 розділ – д.е.н., проф. Скрипник С.В.

1 ЗАГАЛЬНІ ЗАСАДИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ КООПЕРАТИВАХ

1.1. Регулювання та організація бухгалтерського (фінансового) обліку. Облікова політика сільськогосподарського кооперативу

Правові, організаційні, економічні та соціальні основи діяльності сільськогосподарських кооперативів визначено нормами Закону України «Про сільськогосподарську кооперацію» від 21.07.2020 № 819-IX. Відповідно до зазначеного нормативного акту сільськогосподарський кооператив – це юридична особа, утворена фізичними та/або юридичними особами, які є виробниками сільськогосподарської продукції і добровільно об’єдналися на основі членства та на засадах самоврядування для провадження спільної господарської та іншої діяльності з метою задоволення економічних, соціальних та інших потреб. Закон визначає самостійне право обирати види діяльності членами (засновниками) сільгоспкооперативу. Це може бути багатофункціональний, перероблювальний, виробничий або обслуговуючий сільськогосподарський кооператив. Також кооператив може займатися діяльністю з метою отримання прибутку або мати статус неприбуткової організації.

Сільськогосподарські кооперативи ведуть бухгалтерський облік в загальновстановленому порядку, як і інші юридичні особи. Управління діяльністю сільськогосподарського кооперативу здійснюється на базі інформації, яка надходить із системи бухобліку, і є суттєвою для прийняття рішень керівними органами. Загальні організаційно-технічні та методичні правила бухобліку визначаються нормативно-правовими актами з питань ведення бух обліку, складання фінансової звітності та П(С)БО в Україні.

Регулювання питань методології обліку та складання фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує відповідні національні положення, нормативно-правові акти, стандарти бухгалтерського обліку. Загальна схема регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності кооперативу наведена на рисунку 1.1.

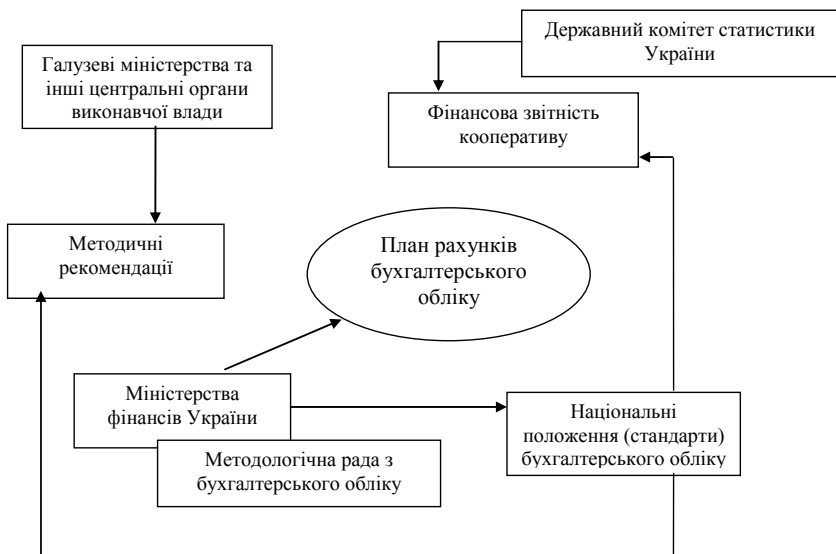


Рис. 1.1. Регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності кооперативу

Бухгалтерський облік у кооперативі ведеться з дня реєстрації та до його ліквідації. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою створення єдиних правил фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів інформації, а також з метою вдосконалення обліку та фінансової звітності.

Підставою для бухобліку є первинні документи, які містять відомості про господарські операції. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи. Господарські операції мають бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, у якому вони були здійснені.

В залежності від обсягів діяльності та кількості членів кооперативу можуть відповідати критеріям суб'єктів мікропідприємництва, малого, середнього та великого підприємництва. Ці критерії впливають на вибір плану рахунків, форм регістрів та форм фінансової звітності.

Бухгалтерський облік починається з Наказу про облікову політику.

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Облікова політика підприємства – важливий інструмент, завдяки якому існує можливість оптимізації процесу поєднання державного регулювання та власної ініціативи підприємства щодо організації та порядку ведення обліку. Облікова політика кооперативу включає організаційно-технічну та методичну складову.

Документом, в якому фіксуються положення облікової політики, є наказ або розпорядження керівника підприємства. Формуючи облікову політику кооперативу, обирають, як правило, тільки один варіант із кількох, передбачених відповідними нормативними документами. Внесення змін до наказу про облікову політику протягом поточного року не допускається. Цю принципову норму регламентує чинний Закон. Будь-яка зміна положень облікової політики має бути обґрунтована і відображена у пояснювальній записці до річного звіту кооперативу.

Підприємство самостійно: визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства; обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних; розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів; затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку; може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства; визначає доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством).

На основі структурної схеми кооперативу, положень про структурні підрозділи та посадових інструкцій співробітників, інших внутрішніх нормативних актів кооператив розробляє графік документообігу.

Графік документообігу повинен містити систему документування, яка включає:

- типові форми первинного обліку, затверджені наказами Державного комітету статистики України;
- бланки суворої звітності;
- спеціалізовані первинні документи, затверджені наказами Мінагрополітики України;
- документи розроблені підприємством самостійно.

При складанні Графіка документообігу необхідно врахувати терміни подання податкової, статистичної та фінансової звітності.

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності кооперативи зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

У розпорядчому документі про облікову політику кооперативу вказуються об'єкти та періодичність проведення їх інвентаризації. При цьому періодичність проведення інвентаризації по різних об'єктах може відрізнятися.

Відповідно до вимог П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» кооператив визначає методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності.

У розпорядчому документі про облікову політику кооперативу рекомендується визначити пріоритетні (господарські або географічні) та допоміжні сегменти.

Пріоритетним сегментом може бути визначений:

- господарський сегмент;
- географічний виробничий сегмент;
- географічний збутовий сегмент.

При визначенні пріоритетного виду звітного сегмента рекомендується враховувати особливості діяльності кооперативу, його спеціалізацію та організаційну структуру.

Якщо організаційна структура виробничих та інших відокремлених підрозділів кооперативу побудована за видами продукції, то пріоритетним визнається господарський вид сегмента, а допоміжним – географічний.

Коли ж організаційна структуризація виробничих та інших відокремлених підрозділів кооперативу здійснюється за регіонами, в

яких кооператив функціонує, то пріоритетним визнається географічний виробничий або географічний збутовий вид сегмента, а допоміжним – господарський.

В сільськогосподарських кооперативах, як правило, пріоритетними є господарські або географічні виробничі сегменти.

Отже, облікова політика є важливим інструментом організації бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Вдало, попередньо глибоко проаналізована комбінація можливих варіантів облікової політики дає змогу сільськогосподарському кооперативу ефективно здійснювати господарську діяльність.

Оперативне керівництво адміністративно-господарською, комерційною діяльністю здійснюється через апарат управління, який організує всю роботу кооперативу, координує і контролює діяльність його внутрішніх ланок, веде бухгалтерський облік, складає установлену державну й галузеву звітність і подає його відповідним органам у встановлені терміни.

Питання організації бухгалтерського обліку, визначення та погодження облікової політики належить до повноважень загальних зборів кооперативу. Загальні збори можуть делегувати повноваження організації бухгалтерського обліку голові кооперативу.

Оперативне керівництво адміністративно-господарською, комерційною діяльністю здійснюється через апарат управління, який організує всю роботу кооперативу, координує і контролює діяльність його внутрішніх ланок, веде бухгалтерський облік, складає установлену державну й галузеву звітність і подає його відповідним органам у встановлені терміни.

Питання організації бухгалтерського обліку, визначення та погодження облікової політики належить до повноважень загальних зборів кооперативу. Загальні збори можуть делегувати повноваження організації бухгалтерського обліку голові кооперативу.

Він зобов'язаний створити необхідні умови для правильного його ведення, забезпечити дотримання всіма підрозділами і службами, працівниками кооперативу, які мають відношення до обліку, порядку оформлення і подання первинних облікових документів, інших джерел інформації для відображення в обліку даних, які в них містяться.

Структура бухгалтерської служби кооперативу визначається змістом та обсягом облікових робіт і залежить від обсягу господарської діяльності, кількості працівників, членів кооперативу.

Голова Кооперативу та головний бухгалтер (у разі наявності) несуть персональну відповідальність за додержання порядку ведення і достовірності бухгалтерського обліку та статистичної звітності.

Обліковий апарат тісно пов'язаний зі всіма виробничими одиницями кооперативу, цехами й іншими підрозділами, із службами та відділами апарату управління й окремими виконавцями. Всіма підрозділами й службами кооперативу, згідно установленого графіку документообігу, в бухгалтерію подаються необхідні для обліку й контролю документи, звітні відомості, а також планові, кошторисні й нормативні дані. В бухгалтерії вони обробляються й групуються за певними ознаками, і на їхній основі готується інформація про діяльність окремих підрозділів і кооперативу в цілому. При цьому забезпечується інформаційна функція обліку.

1.2. Форми бухгалтерського обліку для сільськогосподарських кооперативів

Форма бухгалтерського обліку – це побудова й взаємозв'язок облікових реєстрів, а також порядок і способи реєстрації й групування в них облікової інформації. Слово «форма» (лат. forma – вигляд, образ) означає зовнішній вигляд, обрис, контури предмету. Форма бухгалтерського обліку включає:

- наявність певної сукупності конкретних синтетичних та аналітичних реєстрів;
- способи запису в окремі реєстри, що передбачають можливість реєстрації облікової інформації (хронологічної, систематичної, подвійної, простої, шахової);
- взаємозв'язок окремих реєстрів хронологічного та систематичного запису, синтетичного та аналітичного обліку;
- послідовність заповнення реєстрів;
- технічні засоби запису господарських операцій та формування облікової інформації, що визначаються можливістю використання технічних засобів.

Форми бухгалтерського обліку змінювались відповідно до змін економічних умов господарювання. Спочатку облік вівся самим власником господарства для спостереження і контролю збереження його майна та вирахування розміру доходу. Згодом бухгалтерія перетворилася у окремий вид діяльності.

Форми бухгалтерського обліку удосконалювалися і пристосовувалися до умов господарювання. В даний час на підприємствах і в організаціях України застосовуються такі основні форми бухгалтерського обліку: ручні (меморіально-ордерна, журнально-ордерна, спрощена), автоматизовані.

Сільськогосподарські кооперативи самостійно обирають форму бухгалтерського обліку, як певну систему реєстрів обліку, порядку й способу реєстрації й узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних принципів, з урахуванням особливостей своєї діяльності й технології обробки облікових даних, що видно з рисунку 1.2.

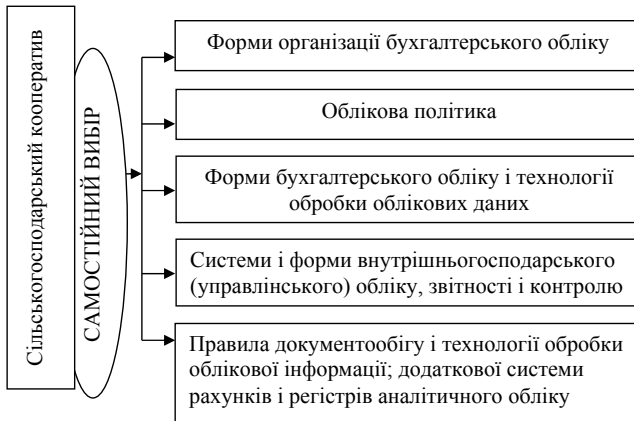


Рис. 1.2. Права кооперативу щодо організації бухгалтерського обліку

На вибір форми бухгалтерського обліку впливають обсяги облікових робіт, забезпеченість обліковими кадрами і їх кваліфікація, можливості використання комп'ютерів в сільськогосподарських кооперативах.

Форма обліку, як спосіб організації записів, повинна забезпечити своєчасне отримання інформації для поточного контролю за ходом господарських процесів і фінансовим станом кооперативу, складанням звітності.

Для раціональної організації бухгалтерського обліку велике значення має використання найдосконаліших способів і прийомів групування облікових даних, форм облікових реєстрів, оптимальне поєднання аналітичного й синтетичного обліку й кінець кінцем застосування найпрогресивніших форм бухгалтерського обліку.

Для багатьох форм обліку характерне широке використання принципу накопичення й систематизації облікових даних в розмірах, необхідних для аналітичного й синтетичного обліку, складання фінансової звітності в спеціальних регістрах (журналах-ордерах, допоміжних до них відомостях, у вигляді роздруку, одержуваного на обчислювальних машинах, а також на магнітних стрічках, дисках, дискетах і інших машинних носіях) в єдиній системі записів. В окремих бухгалтерських регістрах за один прийом здійснюється хронологічний і систематичний запис операцій. Наприклад, у журналах-ордерах ці записи здійснюють тільки по кредиту рахунків в кореспонденції з рахунками, що дебетуються. Цей принцип виключає багатократність записів, дозволяє відмовитися від багатьох проміжних регістрів.

Стосовно журнально-ордерної форми обліку необхідно відзначити, що в ній рекомендовані форми журналів-ордерів і допоміжні відомості, які побудовані так, щоб охопити кредитові обороти декількох взаємозв'язаних за економічним змістом рахунків, що полегшить накопичення даних для звітності й аналізу фінансової діяльності кооперативу.

Структура журнально-ордерної форми обліку показана на рисунку 1.3.

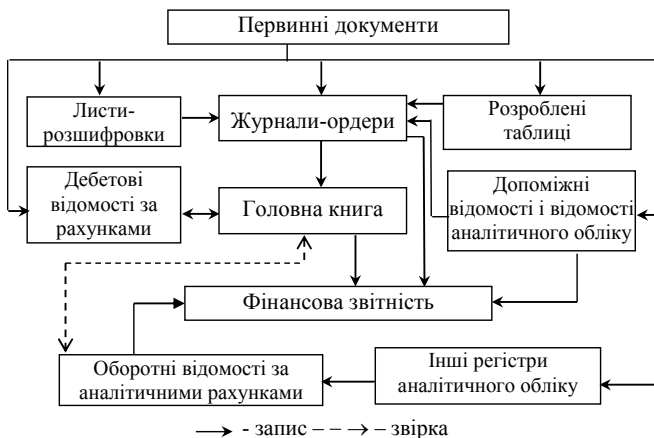


Рис. 1.3. Структура журнально-ордерної форми обліку

Шахова форма побудови журналів-ордерів дозволяє групувати економічну інформацію в розрізі кореспондуючих рахунків, забезпечує також застосування однократного запису при одночасному

відображенні операцій по дебету одного і кредиту іншого рахунку. Журнали доповнюються відомостями по дебетовому обороту.

Регістри бухгалтерського обліку (журнали, відомості, таблиці аналітичних даних, листи-розшифровки) з усіх господарських операцій заповнюються в гривнях і копійках.

Широке застосування засобів обчислювальної техніки привело до появи нових прийомів і способів організації фінансового обліку. З'явилася можливість складання в автоматичному режимі облікових регістрів (машинограм), що узагальнюють облікову інформацію в обсягах, необхідних для контролю, аналізу, управління й складання фінансової звітності.

Однією зі складових облікового процесу в сільськогосподарських кооперативах є меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку. Поточний облік передбачає по всіх без винятку операціях складання проводок у меморіальних ордерах на підставі первинних документів або накопичувальних відомостей. Меморіальний ордер оформляють на спеціальному бланку, який перевіряє і підписує головний бухгалтер або його заступник. У меморіальних ордерах коротко описується зміст господарської операції та дається посилання на документ, приводиться рахункова формула, тобто зазначається шифр кореспондуючих рахунків і сума обороту.

При меморіально-ордерній формі бухгалтерського обліку хронологічний запис операцій в сільськогосподарських кооперативах відокремлений від систематичного. Хронологічний запис ведуть у спеціальному реєстрі – реєстраційному журналі, який передбачений для порядкової нумерації меморіальних ордерів і контролю за їх збереженням.

Записи групують у реєстрі синтетичного обліку – Головній книзі. У ній фіксують номери меморіальних ордерів, проставляють дату їх оформлення і суми по операціях. Обороти за кожним синтетичним рахунком як по дебету, так і по кредиту розділяють на складові за кореспондуючими рахунками. У Головній книзі реєструють тільки поточні обороти, які підсумовують за місяць по дебету і по кредиту кожного рахунка в розрізі кореспондуючих рахунків. Сальдо по рахунках у Головній книзі не виводиться.

По закінченні місяця на підставі даних Головної книги бухгалтер складає оборотну відомість за синтетичними рахунками (або пробний

баланс). Відповідні підсумки оборотної відомості звіряють з підсумками записів у реєстраційному журналі.

Аналітичний облік ведуть у книгах, картках, на вільних аркушах. Картки і вільні аркуші реєструють у реєстрах. Аналітичний облік касових операцій здійснюється тільки в Касовій книзі.

Записи в реєстри аналітичного обліку ведуть безпосередньо з первинних документів, підшитих разом із меморіальними ордерами. По закінченні місяця за аналітичними рахунками підбивають підсумки і складають оборотні або сальдові відомості.

Перевірка правильності аналітичного і синтетичного обліку здійснюється шляхом складання оборотних відомостей за рахунками аналітичного обліку з відповідними сумами оборотної відомості за синтетичними рахунками.

Меморіально-ордерна форма обліку не розв'язує найважливіших проблем бухгалтерської техніки – відставання аналітичного обліку від синтетичного, забезпечення безпосереднього складання відомостей за даними облікових реєстрів, скорочення кількості робочих прийомів.

В основу меморіально-ордерної системи покладено принцип хронологічного запису. Цей принцип визначає порядок групування первинних документів – за датою. Технологія процесу нагромадження інформації в межах меморіально-ордерної форми у сільськогосподарських кооперативах наведена на рис. 1.4.

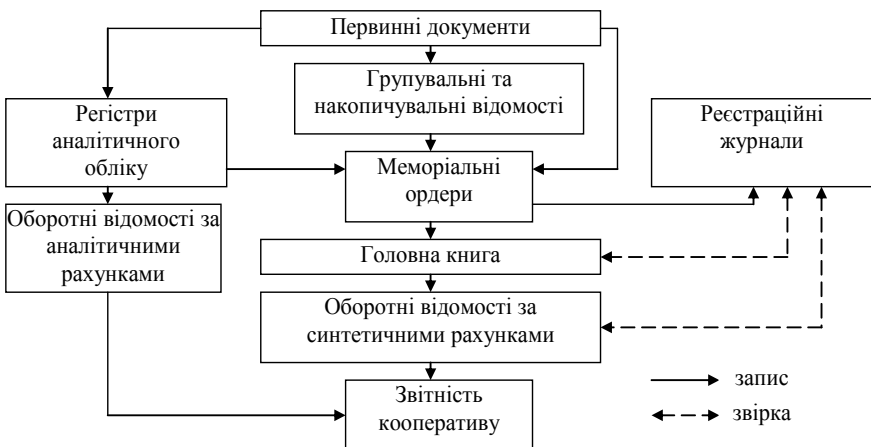


Рис. 1.4. Схема меморіально-ордерної форми обліку

Сільськогосподарські кооперативи, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат та не зареєстровані платниками податку на додану вартість можуть застосовувати спрощені форми бухгалтерського обліку.

Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами визначають систему регістрів, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації в них без застосування подвійного запису для складання Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва за формою згідно із додатком 2 до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 15.03.2000 за № 161/4382 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24.01.2011 № 25). Таким чином, є правові підстави вести в сільськогосподарських кооперативах бухгалтерський облік без застосування подвійного запису, якщо вони відносяться до категорії малих підприємств.

Систематизація господарських операцій здійснюється в журналах обліку та у разі значного їх обсягу, додатково можуть застосовуватися відомості. Також можуть використовуватися додаткові регістри (виготовлені самостійно) для узагальнення інформації про господарські операції щодо окремих активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат, підсумкові дані з яких переносяться до відповідних граф журналів. Сільськогосподарські кооперативи самостійно обирають періодичність складання регістрів – місяць або квартал залежно від обсягу господарських операцій.

При використанні спрощеної форми обліку без подвійного запису передбачено використання чотирьох журналів:

- Журнал 1 – мс обліку активів;
- Журнал 2 – мс обліку капіталу і зобов'язань;
- Журнал 3 – мс обліку доходів;
- Журнал 4 – мс обліку витрат.

Інформацію про господарські операції із первинних документів переносять у журнали, а на їх основі складають спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (рис. 1.5).

У Журналах записи здійснюються на підставі первинних документів у хронологічній послідовності позиційним способом. За кожним документом робиться один запис. За господарськими

операціями, однаковими за економічним змістом, первинні документи можуть групуватися, а їх підсумкові дані переносяться до відповідного Журналу.

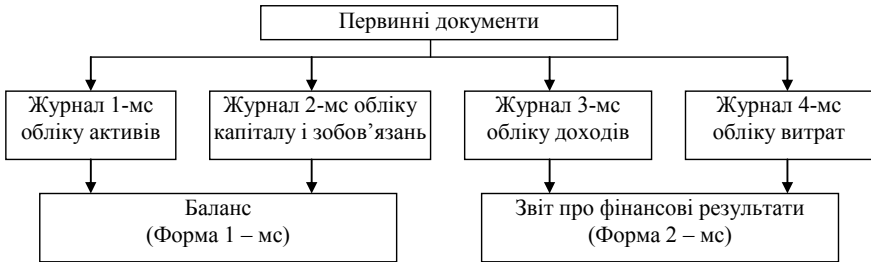


Рис. 1.5. Послідовність відображення операцій у регістрах бухгалтерського обліку без подвійного запису

Спрощена форма бухгалтерського обліку передбачає використання відомостей (табл. 1.1). Для кожного рахунку чи групи рахунків призначена конкретна відомість. На підставі первинних і зведених документів в ній роблять запис по дебету і кредиту відповідних рахунків. Записи проводять по мірі надходження документів.

Таблиця 1.1

Відомості для обліку в малих підприємствах

Назва відомості	Номери рахунків спрощеного плану
Відомість 1-м	
Розділ I. Облік готівки і грошових документів	30
Розділ II. Облік грошових коштів та їх еквівалентів	31
Відомість 2-м. Облік запасів	20,21,26
Відомість 3-м	
Розділ I. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами за податками й платежами, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів	37, 55, 64, 68, 69
Розділ II. Облік розрахунків з оплати праці	66
Відомість 4-м	
Розділ I. Облік необоротних активів та амортизації (знос)	10, 13
Розділ II. Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів	14, 15, 16, 18,35
Відомість 5-м	
Розділ I. Облік витрат	90, 96
Розділ II. Облік витрат на виробництво	23,91
Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів	44, 70, 74, 79
Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів	39, 40, 47, 48
Оборотно-сальдова відомість	Головна книга

У відомостях поєднано синтетичний і аналітичний облік, тому окремо аналітичний облік не ведеться. В кінці місяця по відомостях підраховують підсумки, які взаємно звіряють. Обороти по кредиту рахунків переносять у оборотно-сальдову відомість, яка є головною книгою шахової форми.

Використання для обліку відомостей це по суті застосування спрощеного варіанту журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку, в якому об'єднані відомості (записи по дебету рахунків) і журнали-ордери (записи по кредиту рахунків) в єдиний реєстр – відомість.

Спрощену форму бухгалтерського обліку можуть успішно використовувати сільськогосподарські кооперативи з незначним обсягом господарських операцій.

В даний час все в більших обсягах використовуються комп'ютери як персональна техніка, оснащуються робочі місця бухгалтерів і на їхній базі створюються автоматизовані робочі місця (АРМ) бухгалтера.

АРМ бухгалтера дозволяють вести облік грошових коштів, основних засобів і нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, розрахунків із дебіторами і кредиторами та ін. В ході обліку стає можливим в автоматизованому режимі готувати необхідні платіжні документи, формувати в задані терміни встановлену звітність, розробляти Головну книгу, баланс з додатками та ін. Структура таблично-автоматизованої форми обліку показана на рисунку 1.6.

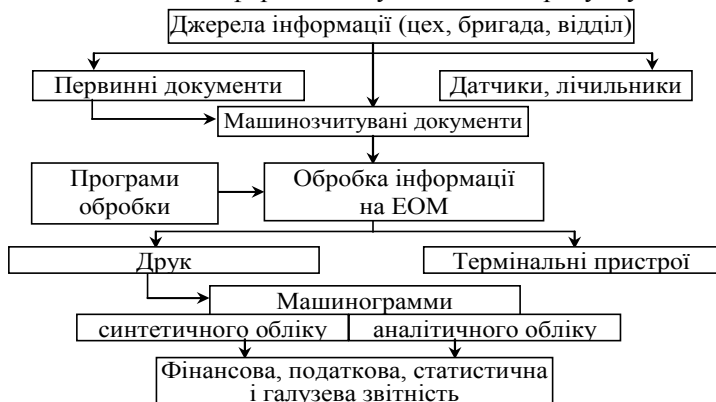


Рис. 1.6. Структура таблично-автоматизованої форми обліку

Створення і впровадження у практику бухгалтерського обліку електронно-обчислювальної і комп'ютерної техніки спричинило розроблення нової форми бухгалтерського обліку – комп'ютерної (електронної).

Впровадження у практику бухгалтерського обліку комп'ютерної техніки та пакетів прикладних програм зумовили автоматизовану (комп'ютерну) реалізацію форм бухгалтерського обліку. При цьому збирання, передавання, систематизація та опрацювання бухгалтерської інформації здійснюються автоматизовано з використанням спеціально розробленого програмного забезпечення.

В Україні використовують значну кількість програмних продуктів для автоматизації бухгалтерського обліку, найпопулярнішими з яких є BAS Бухгалтерія, «IT-Enterprise бухгалтерія», «MeDoc», «Бест Звіт Плюс», «Соната», «Акцент Бухгалтерія» тощо.

Автоматизація облікового процесу дає можливість підвищити оперативність і точність облікових даних, необхідних для управління підприємством. В наступних підрозділах підручника система облікових реєстрів на окремих ділянках облікової роботи буде викладена за журнально-ордерною формою, що можливо як за ручної її організації, так і в умовах автоматизації.

Значне місце у роботі облікового апарату належить функції контролю. Бухгалтерський контроль поділяється на попередній, поточний і наступний та здійснюється на всіх стадіях відображення фінансово-господарської діяльності в системі обліку. Тобто на стадіях фіксування, накопичення, обробки та узагальнення інформації.

Попередній контроль проводиться бухгалтерами до здійснення господарських операцій. З метою попереднього контролю всі документи, що є підставою для оприбуткування й видачі грошових коштів, товарно-матеріальних та інших цінностей, проведення розрахункових операцій, підписують не тільки голова кооперативу, але й головний бухгалтер або уповноважені на це особи. Таким чином, головний бухгалтер або інші працівники бухгалтерії мають можливість заздалегідь з'ясувати доцільність і законність господарської операції.

Поточний контроль здійснюється обліковим апаратом у момент здійснення господарських операцій або вслід за їхнім здійсненням.

Наступний контроль проводиться після закінчення певного часу, обчислюваного звичайним звітним періодом. В основному сферою

такого контролю є підсумки фінансово-господарської діяльності кооперативу за звітний період (місяць, квартал, рік тощо).

Виходячи з форми організації обліку визначається структура облікового апарату. Під структурою бухгалтерського апарату розуміються склад і підпорядкованість ланок бухгалтерії, що виконують різні функції в процесі відображення діяльності кооперативу в системі обліку та звітності.

1.3. Облік оборотних активів сільськогосподарських кооперативів

1.3.1. Облік грошових коштів

Систематично у кооперативах виникають певні взаємовідносини як з юридичними, так і з фізичними особами. При цьому розрахунки здійснюються або ж у безготівковій формі або ж за допомогою готівки.

Згідно з НП(С)БО 1 під грошовими коштами розуміють готівку, кошти на рахунках в банках і депозити до запитання. Під готівкою розуміють валюту України та іноземну валюту у вигляді грошових знаків.

Готівкові розрахунки – платежі готівкою підприємств та фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги), а також за операціями, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна. Усі готівкові розрахунки підприємств між собою, з підприємцями, фізичними особами проводяться через касу. Порядок ведення касових операцій в Україні регламентує Положення касових операцій в національній валюті України, затверджене постановою правління НБУ від 29.12.2017 року № 148.

Для здійснення розрахунків готівкою кооператив повинен мати окреме приміщення – касу чи інше окреме місце для зберігання готівки. Підприємство має право здійснювати готівкові розрахунки з іншим підприємством (підприємцем) протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами в сумі, що не перевищує 10000 гривень. Зазначена гранична сума готівкового розрахунку одного підприємства (підприємця) встановлюється відповідною постановою Правління Національного банку України. Платежі понад зазначену граничну суму проводяться виключно в безготівковій формі. Кількість

підприємств (підприємців), з якими здійснюються розрахунки протягом дня, не обмежується.

В касі кооперативу можуть зберігатися не тільки наявні гроші, але й цінні папери, грошові документи (путівки, марки держмита тощо) та бланки суворої звітності.

Кооперативи можуть мати в касі готівку тільки в межах лімітів залишку. Ліміт залишку готівки в касі (ліміт каси) – гранична суми готівки, що може залишатись в касі на кінець робочого дня. Ліміт каси та строки здавання готівкової виручки (готівки) для кооперативу, що здійснює операції з готівкою в національній валюті, встановлюються виходячи з потреби прискорення обігу готівкових коштів і своєчасного їх надходження до кас банків.

Для встановлення ліміту каси кооперативу необхідно розробити та затвердити внутрішній документ (наказ/розпорядження), в якому визначити порядок розрахунку ліміту каси кооперативу та відокремлених підрозділів. Ліміт каси кооперативу встановлюється на підставі розрахунку середньоденного надходження готівки до каси або її середньоденної видачі з каси, за рішенням голови кооперативу або уповноваженої ним особи. Розрахунок буде додатком до наказу або розпорядження по кооперативу та для відокремленого підрозділу.

Кооператив визначає ліміт каси з урахуванням режиму і специфіки його роботи, віддаленості від банку, обсягу касових оборотів (надходжень і витрат) за всіма рахунками, установлених строків здавання готівки, тривалості операційного часу банку, наявності домовленості кооперативу з банком на інкасацію.

До каси підприємства готівка надходить з поточного рахунку, від реалізації сільськогосподарської продукції, від оплати за надані послуги, від винних осіб для відшкодування матеріальних збитків, від підзвітних осіб при поверненні невикористаних за призначенням підзвітних сум тощо.

Безготівкові розрахунки замінюють готівку в обігу, проводяться шляхом перерахування грошових коштів з рахунку платника на рахунок одержувача за допомогою різних банківських операцій. Перерахування коштів призводить до зменшення грошових коштів на рахунок платника і відповідно збільшення коштів на рахунок одержувача. Фінансовим посередником при розрахунках між підприємствами і організаціями виступають відповідні банки (державні і комерційні).

Обслуговуючим банком називають банк, в якому відкриті рахунки підприємств, організацій, установ всіх форм власності. Банк на договірних умовах здійснює для клієнтів будь-яку операцію або послугу, передбачену Законом України «Про банки і банківську діяльність». Відносини між банками і підприємствами будуються на підставі договорів.

Окрім поточних рахунків у банках відкриваються і спеціальні рахунки, які використовуються для зберігання коштів цільового призначення (акредитиви, чекові книжки та ін.) та депозитні рахунки.

У випадках нестачі грошових коштів сільськогосподарські кооперативи можуть отримувати кредит у обслуговуючому банку. Кредитні відносини між банком та кооперативом оформляються кредитними договорами. Основною метою кредитів є підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва, раціональне використання кредитних ресурсів і посилення їх дії на кінцеві результати роботи кооперативу.

Для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів у касі кооперативу призначений рахунок 30 «Готівка».

Рахунок 30 «Готівка» – активний, балансовий, має такі субрахунки:

301 «Готівка в національній валюті»;

302 «Готівка в іноземній валюті»;

Залишок і надходження грошових коштів в касу сільськогосподарського кооперативу відображають за дебетом рахунку 30 «Готівка», а видану готівку – за кредитом.

Для обліку касових операцій на рахунок 30 «Готівка» призначено Журнал-ордер № 1 с.-г. та відомість 1.1 с.-г. Записи до Журналу-ордера та Відомості здійснюються на підставі звітів касира, в яких проти кожної суми проставляють номер кореспондуючого рахунка. Операції з однаковою кореспонденцією рахунків об'єднують і записують до Журналу-ордера однією сумою. В колонці «Дата звіту касира» записують дату або початкові і кінцеві числа звіту, наприклад, за 01 – 03 вересня тощо.

Кожному касовому звіту відводиться окремий рядок. Кількість рядків в Журналі-ордері № 1 с.-г. повинна відповідати кількості касових звітів за даний місяць з 1 по 31 число. Для зручності звірки рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» рекомендується робити окремі записи з погашення заборгованості за минулий місяць і за проміжними виплатами (аванс, відпускні, кінцевий розрахунок).

Схема обліку операцій з готівкою наведена на рисунку 1.7.



Рис.1.7. Схема обліку операцій з готівкою

На суми, що відображені в Журналі-ордері № 1 с.-г., з кредиту рахунку 30 «Готівка» в дебет рахунків 23, 91, 92, 93 й інших складають аркуші-розшифровки. На суми, що відображені по дебету рахунку 30 «Готівка» з кредиту рахунків 67, 70, 71, 72, 73, 74 також складають аркуші-розшифровки (для занесення їх в інші журнали-ордери).

Типові бухгалтерські проводки з обліку грошових операцій в національній валюті наведено в таблиці 1.2.

По закінченні місяця підводять підсумки за дебетом і кредитом рахунку 30 «Готівка» і звіряють з оборотами кореспондуючих з ним рахунків, що відображені в інших журналах-ордерах та відомостях.

Таблиця 1.2

Типова кореспонденція рахунків з обліку грошових коштів у національній валюті

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1. Оприбутковані в касу грошові кошти, отримані з рахунків у банку	301	311
2. Отримані готівкові грошові кошти у погашення дебіторської заборгованості покупців за отриману продукцію, виконані роботи та надані послуги	301	361
3. Повернені до каси не використані підзвітні кошти	301	372
4. Надійшли в касу грошові кошти за пред'явленими претензіями від постачальників	301	374

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
5. Надійшла сума відшкодування за завдані збитки	301	375
6. Отримано в касу короткостроковий кредит банку	301	601
7. Отримано готівку в касу як внесок засновників: – без зміни статутного капіталу – до статутного капіталу	301 301	422 46
8. Надійшла в касу виручка від продажу сільськогосподарської продукції	301	701
9. Оприбутковані надлишки готівки в касі виявлені при інвентаризації	301	719
10. Здано грошові кошти з каси для зарахування їх на поточний рахунок	311	301
11. Видана готівка під звіт	372	301
12. Видано працівнику короткострокову позику	377	301
13. Проведено погашення з каси раніше отриманих короткострокових кредитів	601	301
14. Оплачено готівкою вартість отриманих у постачальників матеріальних цінностей, виконаних підрядниками робіт, наданих послуг	631	301
15. Видана з каси заробітна плата, премія тощо	661	301
16. Видана з каси депонована заробітна плата	662	301
17. Виплачена працівникам допомога з тимчасової непрацездатності, за вагітністю та пологами.	663	301
18. Виплачено готівкою учасникам нараховані дивіденди	67	301

Після цього кредитові обороти по касі за місяць із Журналу-ордера № 1с.-г. переносять у Головну книгу. Обороти за дебетом каси до Головної книги будуть занесені з інших журналів-ордерів №№ 1 с.-г., 2 с.-г., 3 А с.-г., 3 Б с.-г., 3 В с.-г., 3 Г с.-г., 4 Б с.-г., 5 Б с.-г., 6 с.-г., 7 с.-г та інших з кредиту відповідних рахунків.

Залишок грошових коштів на кінець місяця, що вказаний у відомості до Журналу-ордера № 1 с.-г., повинен відповідати залишку останнього в даному місяці касовому звіту касира і даним Головної книги.

Якщо кооператив має кошти у валюті інших держав, може виникнути необхідність у використанні валюти готівкою при відрядженні працівників підприємства за кордон. Для обліку операцій з валютою готівкою призначений рахунок 302 «Готівка в іноземній валюті». Бухгалтерський облік валютних операцій ведеться в національній валюті України (гривні), при цьому він здійснюється щодо кожного виду валюти окремо (долари США, російські рублі, євро тощо). Іноземна валюта перераховується в національну за курсом НБУ.

Рух готівки валюти документально оформляється звичайним порядком, а облік операцій ведеться за видами валют. В касовій книзі ці

операції відображають у двох вимірниках у валюті та в національній валюті по курсу НБУ, діючому на дату здійснення операцій.

Типові бухгалтерські проводки з обліку грошових операцій в іноземній валюті наведено в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3.

Типова кореспонденція рахунків з обліку грошових коштів в іноземній валюті

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1. Отримана в касу іноземна валюта (з урахуванням курсу валют)	302	312
2. Видано під звіт валютні кошти	372	302
3. Прийнятий авансовий звіт від підзвітної особи (з урахуванням курсу валют)	92	372
4. Відображена курсова різниця: позитивна від'ємна	372	744
	945	372
5. Курсова різниця віднесена на фінансові результати: позитивна від'ємна	744	793
	793	945

У зв'язку з тим, що курс гривні до іноземної валюти змінюється, валютні операції переоформлюються і це впливає на методику обліку.

Методичні засади обліку операцій в іноземній валюті регламентуються П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Відносно обліку безготівкових коштів, то вищевикладене схематично можна зобразити на рисунку 1.8.

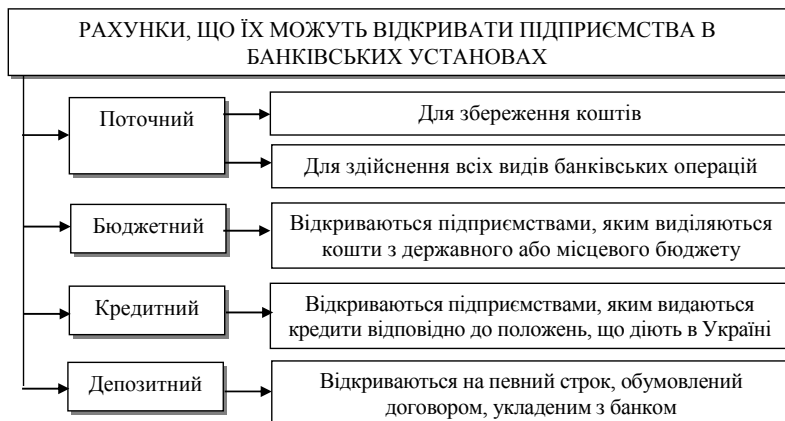


Рис. 1.8. Перелік рахунків, які можна відкрити в установах банку

Перелік документів для відкриття поточного рахунка в банку наведено на рисунку 1.9.



Рис. 1.9. Перелік документів для відкриття поточного рахунка в банку

Для обліку наявності та руху грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банках і можуть бути використані для поточних операцій призначено активний рахунок 31 «Рахунки в банках», який має наступні субрахунки:

- 311 «Поточні рахунки в національній валюті»
- 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»
- 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»
- 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»
- 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті»
- 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті»

На дебеті рахунка 31 відображаються наявність і надходження грошових коштів, на кредиті – їх використання. Записи здійснюються на підставі виписок банку і документів про рух грошових коштів, доданих до них.

Банк реєструє всі здійснені операції на надходження та списання коштів на поточному рахунку в спеціальній виписці за кожним рахунком з доданням виправданих документів.

Схематично характеристика виписки банку подана на рисунку 1.10.



Рис. 1.10. Характеристика реквізитів виписки банку

Таким чином, виписка – це фактично другий екземпляр особового рахунку кооперативу, відкритого банком. Виписка з поточного рахунку має суворо визначені показники, частина яких кодується банком і ці коди обов'язково використовуються кооперативом.

Аналітичний облік на рахунку 31 здійснюється за виписками банку з кожного рахунку, і лише за наявності на підприємстві розрахункових субрахунків відкривають окремі аналітичні рахунки для обліку відповідних сум.

Кооперативи можуть мати в банках і інші рахунки, кошти з яких використовуються для різних операцій цільового характеру. Для обліку таких коштів призначені субрахунки 313 та 314. За кожним з інших рахунків відкривають окремий субрахунок, залежно від мети відкриття того чи іншого рахунка. Такими рахунками можуть бути субрахунки другого порядку:

3131 «Акредитиви у національній валюті». Запроваджується при використанні підприємством цієї форми розрахунків.

Акредитив – це доручення платника обслуговуючому його банку провести за рахунок власних коштів або позик, депонованих банком, оплату товарно-матеріальних цінностей або наданих послуг за місцем

знаходження одержувача платежу на умовах, що передбачені платником в заяві на відкриття акредитива. Відкриття акредитива здійснюється за рахунок власних коштів або позик банку. Акредитив призначається для розрахунків тільки з одним постачальником і може бути відкритий на строк, обумовлений у договорі.

3132 «Лімітна чекова книжка». Запроваджується при використанні кооперативом цієї форми розрахунків.

Чеки видаються підприємству за заявою тією установою банку, в якій знаходиться його поточний рахунок. Чеки зброшуровані у вигляді книжки, за якою встановлюється сума ліміту, в межах якої можуть бути оплачені виписані чеки.

3133 «Спеціальний картковий рахунок». Запроваджується кооперативами, які для здійснення розрахунків використовують корпоративні пластикові картки.

3134 «Спеціальний рахунок на фінансування капітальних вкладень». Запроваджується при необхідності відокремленого зберігання грошових коштів цільового призначення.

Наведений список можливих банківських рахунків, що відкриваються у національній або іноземній валюті не є вичерпним.

На таких рахунках також показують рух коштів на рахунках, відкритих роботодавцями для отримання від Фонду соціального страхування допомог, призначених застрахованим особам (допомога по тимчасовій непрацездатності, допомога по вагітності та пологах).

З метою ефективного використання вільних коштів їх можна розмістити на депозиті. В Податковому кодексі України (ст. 14, пункт 14.1.44) визначено, що депозит (вклад) – кошти, які надаються фізичними чи юридичними особами в управління резиденту, визначеному фінансовою організацією згідно із законодавством України, або нерезиденту на строк та під процент на умовах видачі на першу вимогу або повернення після закінчення встановленого договором строку.

Депозитний рахунок відрізняється від звичайного поточного рахунку тим, що з нього розрахункові операції не проводяться. По закінченню дії договору банк зобов'язаний повернути грошові кошти вкладнику та відсотки за ними у порядку, який був передбачений договором. Проценти нараховуються з дня, що настає за днем розміщення вкладу, і до дня, що передує дню його повернення. Після повернення коштів з депозиту рахунок закривається.

На субрахунку 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» обліковують кошти на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, відкритому платнику податку в Казначействі, а також на інших спеціальних рахунках, відкритих у банку та/або органі Казначейства відповідно до законодавства, тощо.

Субрахунок 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті» призначений для обліку коштів в іноземній валюті, що підлягають розподілу або додатковому попередньому контролю, у тому числі сум коштів в іноземній валюті, що підлягають обов'язковому продажу відповідно до законодавства.

Схема організації обліку на рахунку 31 наведено на рисунку 1.11.

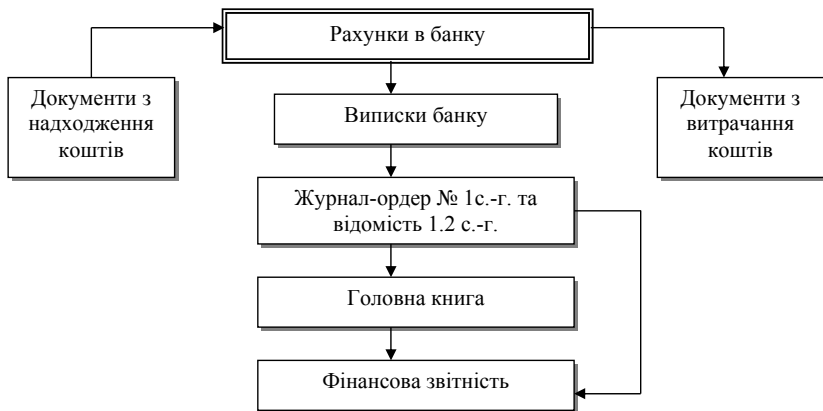


Рис.1.11. Схема обліку операцій на рахунку 31 «Рахунки в банку»

Регістром синтетичного обліку операцій на поточному рахунку є журнал-ордер № 1 с.-г. Записи в Журнал-ордер робляться на основі виписок банку з прикладеними до них документами. На кожен виписку банку в журналі-ордері відводиться один рядок. Якщо в виписці банку є декілька операцій, які кодуються однаковою бухгалтерською проводкою при записі в журнал-ордер вони сумуються. Загальна сума вибуття за день коштів з поточного рахунку повинна співпадати з випискою банку.

Надходження коштів на поточний рахунок відображається в відомості № 1.2 с.-г. Записи в Журналі-ордері та відомостях здійснюються по мірі надходження виписок банку після їх перевірки з документами. У виписках і перевірених документах проти кожної суми зазначають номер кореспондуючого рахунку. Суми з кожної опрацьованої виписки

записують у Журнал-ордер та відомість підсумками з деталізацією сум за кореспондуючими рахунками.

Типові проводки відображення в бухгалтерському обліку операцій з грошовими коштами наведені в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4

Кореспонденція рахунків з обліку операцій з грошовими коштами
на рахунках у банку

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Внесено готівку з каси на рахунок у банку	311	301
Одержано кошти цільового фінансування на будівництво із зовнішніх джерел (бюджет, різні позабюджетні та міжгалузеві фонди)	311	48
Погашено дебітором довгострокову заборгованість	311	163
Одержано довгострокову позику банку в національній валюті на поточний рахунок	311	501
Повернуто з бюджету на рахунок підприємства грошові кошти	311	641
Одержано фінансову допомогу на зворотній основі	311	55
Одержано доходи майбутніх періодів	311	69
Зараховано на рахунок у банку виручку від реалізації продукції за касовим методом	311	301
Зараховано на поточні рахунки суми дивідендів	311	731
Зараховано на поточні рахунки дохід від спільної діяльності	311	722
Зараховано дохід від реалізації основних засобів	311	742
Отримано суму страхового відшкодування збитків від надзвичайних подій	311	746
Сплачено витрати на монтаж основних засобів	151	311
Придбано інші необоротні активи	18	311
Передано гроші з рахунку в банку до каси	301	311
Депоновано гроші на лімітовану чекову книжку, виставлений акредитив	313	311
Перераховано гроші для придбання іншої валюти	333	311
Повернуто передоплату покупцям	361	311
Перераховано аванс постачальникам	371	311
Проведено передоплату на газети та журнали	39	311
Викуплено власні акції у акціонерів	451	311
Проведено перерахування коштів за рахунок раніше створеного резерву	471	311
Повернуто банку довгострокову позику	501, 611	311
Погашено заборгованість за раніше виданим довгостроковим векселем	511, 611	311
Погашено заборгованість по зобов'язанням за облигаціями	521, 611	311

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Погашено довгострокові зобов'язання перед різними кредиторами	55, 611	311
Погашено короткострокові позики банку	601	311
Погашено заборгованість за раніше виданим векселем	62	311
Проведено розрахунки з постачальниками	631	311
Погашено заборгованість перед бюджетом	641	311
Перераховано з поточного рахунку єдиний соціальний внесок	65	311
Перераховано дивіденди учасникам	671	311
Проведено розрахунки з іншими кредиторами за раніше надані послуги	685	311
Перераховано суми заробітної плати на особові рахунки працівників	661	311
Оплачено інші витрати	91,92,93, 949,951,97	311

Ведення відомості поряд з журналом-ордером обумовлено доцільністю спільного збереження всіх розрахунково-платіжних документів, що підтверджують записи у виписках банку. В кінці місяця після звірки з іншими журналами ордерами кредитовий оборот переноситься в Головну книгу. Сальдо на рахунку 31 завжди має бути однаковим, як в обліку банку, так і підприємства. Для чого між ними здійснюються систематичні взаємозвірки.

Відповідно до законодавства сільськогосподарські кооперативи у своєму обороті можуть мати інші грошові кошти. В обліку вони становлять окремий об'єкт. Їхньою особливістю вважається те, що вони не можуть бути використані в якості засобів платежу, а виконують роль грошових документів вузького і спеціального призначення. До них належать поштові марки, марки гербового збору, акцизні марки, оплачені проїзні документи на метро, автобус, тролейбус, трамвай, оплачені путівки в санаторно-курортні заклади, будинки відпочинку, лотерейні білети, трудові книжки та інші документи, а також гроші, які знаходяться в дорозі (здані у відділення поштового зв'язку, ощадного банку для зарахування на поточні рахунки в банках).

Для узагальнення інформації про наявність та рух інших коштів призначений рахунок 33 «Інші грошові кошти», який має такі субрахунки:

331 «Грошові документи в національній валюті»;

332 «Грошові документи в іноземній валюті»;

333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»;

334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»;

335 «Електронні гроші, номіновані в національній валюті».

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

Надходження і видача грошових документів оформлюються прибутковими і видатковими касовими ордерами або накладними, що їх замінюють. Касир складає звіт про рух грошових документів. Аналітичний облік грошових документів ведеться за їх видами.

Здача виручки інкасатору оформлюється супровідною відомістю, яка складається в трьох примірниках через копіювальний папір: перший примірник (супровідна відомість) вкладають в інкасаторську сумку, другий (накладна) – віддають інкасатору при отриманні ним сумки, третій (копія супровідної відомості) – залишається в касі підприємства (інкасатор розписується на цьому примірнику і ставить відповідний штамп) і служить підставою для списання коштів з касира, який підтверджує здачу грошей до каси банку. На зворотному боці першого і другого примірників вказаних документів матеріально відповідальні особи заповнюють покупурий опис грошей, що здаються.

Підставою для прийняття сум грошових коштів в дорозі на облік є:

1) при здачі виручки – квитанція установи банку, ощадної каси, поштового відділення, копії супровідних відомостей на здачу виручки інкасаторам банку тощо;

2) по сумах, що переказані вищестоящими організаціями, – отримані від них повідомлення (авізо) із зазначеною датою, номером платіжного доручення, суми і назви установи банку чи поштового відділення, яке прийняло перерахування.

На субрахунку 335 «Електронні гроші, номіновані в національній валюті» відображають операції з електронними грошима, котрі здійснюються комерційними агентами й користувачами відповідно до нормативно-правових актів Нацбанку та правил використання електронних грошей, узгоджених із Нацбанком.

Електронні гроші – це одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, приймаються як засіб платежу іншими особами, ніж особа, яка їх випускає, і є грошовим зобов'язанням емітента, що виконується в готівковій чи безготівковій формі. Випуск електронних

грошей здійснюють банки і тільки в гривні. При цьому *електронним пристроєм* (гаманцем) вважається чіп на пластиковій картці або на іншому носії, пам'ять комп'ютера, сервер системи розрахунків електронними грошима, де централізовано зберігаються електронні гроші користувачів, які використовують для зберігання електронних грошей. У системах, які здійснюють розрахунки електронними грошима, банківські рахунки використовуються лише, якщо гроші вводяться та виводяться із системи.

Сільськогосподарські кооперативи-користувачі електронних грошей можуть їх застосовувати для оплати товарів (робіт, послуг), а отримані електронні гроші від продажу товарів (робіт, послуг) вони мають право використовувати виключно для:

- обміну на безготівкові кошти;
- компенсації покупцям у випадку повернення ними товарів, придбаних за електронні гроші.

Електронні гроші слід відрізнити від таких засобів платежу, як дисконтні карти, картки автозаправних станцій, квитки для проїзду в транспорті, які приймають для оплати винятково їхніми емітентами

Для приймання електронних грошей як плати за товари, роботи і послуги, необхідно укласти відповідну угоду з емітентом електронних грошей. Правила системи електронних грошей попередньо до їх випуску узгоджують з НБУ. На сьогодні узгоджені і працюють в межах законодавства системи електронних грошей: «Максі» (ВіЕйБі Банк), «МонеХу» (Фідобанк), «ГлобалМані» (Ощадбанк).

При пред'явленні електронних грошей для погашення, традиційні гроші списуються з банківського рахунку емітента і надаються пред'явнику, наприклад торговцю, який реалізував за електронні гроші товари чи послуги, або споживачу, якщо він вже не потребує такого платіжного засобу. Сплачувати можна практично за всіма рахунками: товари в онлайн-магазинах, комунальні платежі, банківські кредити, штрафи й різні збори тощо.

Приклад. СВК «Лідія» укладено угоду з банком і відкрито електронний гаманець. 10.08.2021 р. на електронний гаманець було зараховано 2000 грн. 12.08.2021 р. покупцем придбано у СВК «Лідія» продукцію (собівартість – 2000 грн) на суму 3600 грн. (в т.ч. – ПДВ) за електронні гроші. 13.08.2021 р. продукція доставлена покупцю. 16.08.2021 р. СВК «Лідія» придбано матеріальні цінності у іншого підприємства за електронні гроші на суму 1200 грн (в т.ч. ПДВ). В цей

же день цінності отримані. 17.08.2021 р. СВК «Лідія» було переведено 2000 грн. з електронного гаманця на поточний рахунок (курс конвертації: одна електронна гривня до однієї безготівкової). При цьому комісія банку склала 2% від суми конвертації. Комісію утримано із коштів на конвертацію до зарахування їх на рахунок кооперативу.

Бухгалтерський облік операцій з електронними грошима розглянемо у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

Кореспонденція рахунків по обліку операцій з електронними грошима

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
10.08.2021 р.			
1. Перераховані грошові кошти для зарахування на електронний гаманець кооперативу	333	311	2000
2. Зараховані кошти на електронний гаманець	335	333	2000
12.08.2021 р.			
3. Отримано від покупця електронні гроші за продану продукцію	335	681	3600
13.08.2021 р.			
4. Здійснена поставка продукції покупцю	361	701	3600
5. Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	701	641	600
6. Відображена собівартість проданої продукції	901	271	2000
7. Відображене зарахування заборгованостей	681	361	3600
16.08.2021 р.			
8. Сплачено за матеріальні цінності	371	335	1200
9. Отримані матеріальні цінності від постачальника	207	631	1000
10. Відображений податковий кредит з ПДВ	641	631	200
11. Відображене зарахування заборгованостей	631	371	1200
17.08.2021 р.			
12. Подана заява до банку на конвертацію електронних грошей	333	335	2000
13. Нарахована комісія банку за послуги з конвертації (2000 × 2%)	92	333	40
14. Отримані грошові кошти на поточний рахунок	311	333	1960

При цьому нараховувати податкові зобов'язання чи податковий кредит з ПДВ по факту отримання (перерахування) електронних грошей не потрібно, оскільки електронні гроші – це ще не гривні, а електронний гаманець – не рахунок у банку.

1.3.2. Облік запасів та малоцінних і швидкозношуваних предметів

Запаси це активи, які використовуються для подальшого продажу, використання під час виробництва та збуту продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством. Для обліку запасів планом рахунків передбачено рахунки 2 класу.

Придбані, отримані або вироблені запаси зараховуються на баланс кооперативу за первісною вартістю. Визначення первісної вартості запасів залежить від способу їх надходження (рис.1.12).

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

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

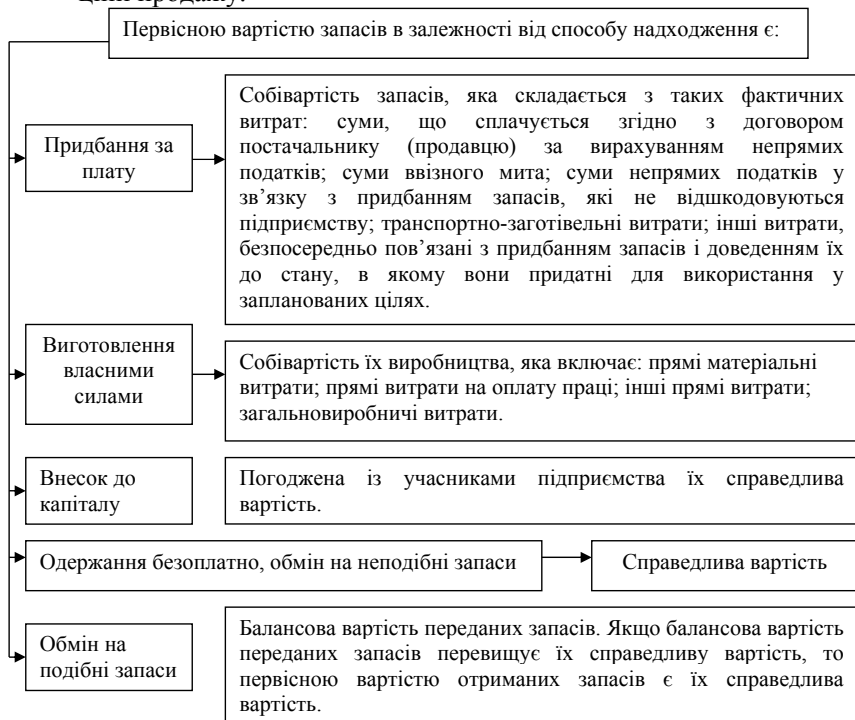


Рис. 1.12. Визначення первісної вартості запасів в залежності від способу їх надходження

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

Метод середньозваженої собівартості передбачає оцінку запасів за середніми цінами, враховуючи залишок запасів та їх надходження на протязі звітного періоду. Цей метод застосовується при списанні взаємозамінюваних запасів одного найменування та виду і має два способи застосування:

1. Оцінка за середньозваженою собівартістю за підсумками місяця – проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

2. Оцінка кожної операції з вибуття запасів – за середньозваженою собівартістю шляхом ділення сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції.

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

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на

реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки.

Приклад. На 1 січня поточного року на складі кооперативу знаходилося 100 одиниць певних виробничих запасів загальною вартістю 200,00 грн. За січень у підприємства відбулися операції, пов'язані з рухом даних виробничих запасів (наведені в таблиці 1.6 та 1.7).

Таблиця 1.6

Журнал господарських операцій з обліку надходження запасів

Дата	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
08 січня	Придбано запаси у постачальника (60 од. за ціною 3,00 грн. за од.) без ПДВ	20	631	180
08 січня	Відображено суму податкового кредиту	641	631	36
13 січня	Оприбутковано 100 од. запасів, отримані від власного виробництва (вартість 5.00 грн.)	20	23	500
20 січня	Оприбутковано 150 од. запасів, закуплені через підзвітних осіб у неплатника ПДВ по ціні 6,00 грн.	20	372	900

Отже, оцінка запасів при їх вибутті здійснюється наступним чином:

1. Середньозважена собівартість за місяць складає: $(200+180+500+900)/(100+60+100+150)=4,34$

2. Середньозважена собівартість на дату вибуття складає: – на 10 січня – $(200+180)/(100+60)=2,37$

– на 15 січня – $(200+180+500-100*2,37)/(100+60+100-100)=2,47$

– на 23 січня – $(200+180+500+900-100*2,37-40*2,47)/(100+60+100+150-100-40)=5,34$

3. За методом ФІФО 10 січня списуємо 100 одиниць запасів, які знаходились на складі на початок місяця; 15 січня списуємо 40 одиниць запасів, придбаних 8 січня; 23 січня списуємо 20 одиниць, придбаних 8 січня та 70 одиниць, придбаних 13 січня.

Запаси сільськогосподарських кооперативів зберігаються в центральних складах, коморах бригад, ферм та в інших місцях зберігання (овочесховищах, траншеях, буртах тощо). В центральних складах зосереджено основні запаси паливного матеріалу, кормів,

готової продукції для реалізації, запасних частин, мінеральних добрив, будівельних та інших матеріалів, закуплених у постачальників. Через центральні склади запаси розподіляються між виробничими підрозділами сільськогосподарського кооперативу з обов'язковим документальним оформленням через центральний склад.

Таблиця 1.7

Журнал господарських операцій з обліку вибуття запасів

Дата	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, за методом		
		Д-т	К-т	середньо-зваженої собівартості за місяць	середньо-зваженої собівартості на дату вибуття	ФІФО
10 січня	Передано запаси у виробництво 100 од.	23	20	100* 4,34 =434	100*2,37 =237	100*2 =200
15 січня	Передано запаси на адміністративні потреби 40 од.	92	20	40*4,37 =173,6	40*2,47 =98,80	40*3 =120
23 січня	Реалізовано виробничі запаси (90 од. по ціні 7,00 грн. без ПДВ.):					
	дохід від реалізації	377	712	90*(7+7*0,2)=756		
	податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	756/6=126		
	списано собівартість реалізованих запасів	943	20	90*4,34 =390,6	90*5,34 =480,6	20*3+70*5= 410
31 січня	Віднесено дохід від реалізації запасів на фінансовий результат	712	79	630		
31 січня	Віднесено собівартість реалізованих запасів на фінансовий результат	79	943	390,6	480,6	410

Слід відзначити, що Наказом Держстату №266 від 22.10.2021р. скасовуються типові форми первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів (втрата чинності Наказу Мінстату №193 від 21.06.1996р. «Про затвердження типових форм первинних облік ових документів з обліку сировини та матеріалів»). В той же час є чинними Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах, затвердені Наказом Міністерства аграрної політики № 929 від 21.12.2007 р. Отже, кооперативи мають

передбачити в графіку документообігу перелік первинних документів, які використовуються для обліку запасів.

Для оформлення відпуску матеріалів, кормів, насіння, продуктів, мінеральних добрив, сировини, запасних частин та інших товарно-матеріальних цінностей рекомендується використовувати накопичувальні документи –спеціалізовані форми «Лімітно-забірну картку на отримання матеріальних цінностей» (форма № ВЗСГ-1) та «Лімітно-забірну картку на отримання запасних частин» (форма № ВЗСГ-2).

Лімітно-забірні картки виписуються бухгалтерією (відділом постачання або іншою відповідальною особою) на одне або декілька найменувань матеріалів у двох примірниках терміном на один місяць. Після реєстрації в Книзі обліку один примірник видається матеріально-відповідальним особам структурних підрозділів сільськогосподарського підприємства (агроному, зоотехніку, ветеринарному лікарю і т. д.), а другий – завідувачу складом (комори) чи інших складських приміщень.

Лімітно-забірні картки на відпуск насіння, добрив виписують в бухгалтерії у відповідності з планом посіву культур та внесення добрив. В лімітно-забірних картках вказується площа посіву (внесення добрив) та норма висіву насіння (внесення добрив) на одиницю площі. В окремих випадках лімітно-забірна картка може відкриватися за окремим виробничим замовленням на виробництво сільськогосподарської продукції.

Відпуск товарно-матеріальних цінностей у виробництво здійснюється завідувачем складу при пред'явленні представником структурного підрозділу свого примірника лімітно-забірної картки.

Завідувач складу відмічає в обох примірниках дату і кількість відпущених матеріальних цінностей і виводить залишок ліміту по номенклатурному номеру та ставить свій підпис про видачу, а представник структурного підрозділу підписується в них за одержані матеріальні цінності. Після використання ліміту або після закінчення строку дії картки видача цінностей не проводиться. Здача складом лімітно-забірних карток у бухгалтерію проводиться в кінці місяця разом зі Звітом про рух матеріальних цінностей.

Спеціалізовану форму «Лімітно-забірну картку на отримання запасних частин» (форма № ВЗСГ-2) застосовують для списання зі складу відпущених і одержаних запасних частин. Строк дії картки встановлено, як правило, не більше 15 днів і обов'язково в межах

звітнього місяця. Підставою для виписки бухгалтерією лімітно-забірної картки є «Відомість дефектів на ремонт машини» (форма № ВЗСГ-6), яку рекомендується застосовувати для обліку встановлених дефектів сільськогосподарської техніки (комбайнів, тракторів, сівалок, плугів тощо).

«Відомість дефектів на ремонт машини» складається інженером-механіком на кожну машину з визначенням дефектів деталей, вузлів які підлягають заміні або реставрації. Для заповнення загальних показників про об'єкт, який підлягає ремонту використовують технічні паспорти, інвентарні картки. Ця відомість складається з 5 розділів. Перший розділ заповнюється при необхідності проведення ремонту двигуна. Другий розділ містить перелік та описання причин дефекту чи зносу деталей, які підлягають реставрації чи заміні. За цими ж показниками проставляється дата установки та фактична кількість встановлених на машину вузлів, деталей та запасних частин. У третьому розділі «Витрата ремонтних матеріалів» формується вартісний показник витрачених ремонтних матеріалів в розрізі їх найменування за номенклатурними номерами в залежності від кількості витрачених матеріалів запасних частин та їх ціни. Перелік фактично витрачених матеріалів, запасних частин слід відображати за датами, коли вони фактично були встановлені на машину. Розділ «Оплата праці на ремонтних та монтажних роботах» заповнюється згідно кошторису на проведення ремонту та первинних документів з оплати праці робітників, зайнятих на проведенні ремонтів у розрізі найменування робіт. В п'ятому розділі об'єднані витрати в розрізі статей витрат, пов'язаних з підтриманням об'єкта в робочому стані (капітальний та поточний ремонт) й включенням їх до складу витрат звітнього періоду. Підставою для заповнення цього розділу слугує кошторис на ремонт машин, первинні документи на відпуск матеріалів, запасних частин, первинні документи з обліку загальновиrobничих (цехових) витрат ремонтної майстерні.

Відомість підписується трактористом-машиністом, водієм, який здійснював ремонт, інженером-механіком, керівником структурного підрозділу (завідувачем ремонтною майстернею) та затверджується керівником господарства після чого передається до бухгалтерії для перевірки і відображення в облікових регістрах.

При відсутності відомості дефектів на ремонт машин, а також при відпуску запасних частин і ремонтних матеріалів на ремонт у період

польових робіт ліміт розраховують на підставі кошторису на ремонт і технічне обслуговування машин, затвердженого керівником підприємства.

При складанні «Лімітно-забірної картки на отримання запасних частин» (форма № ВЗСГ-2) необхідно користуватися каталогами запасних частин до автомобілів і тракторної техніки, які передбачають типізацію запасних частин, їх призначення, ціну на запасні частини тощо.

Спеціалізовану форму «Товарна накладна» (форма ВЗСГ-7), рекомендується застосовувати для обліку відпуску (реалізації) продукції, матеріальних цінностей стороннім організаціям та підприємствам.

Як правило, матеріальні цінності у постачальника одержує представник покупця. Для того щоб упевнитися, що людина справді та, за кого себе видає, знадобиться будь-який із документів:

- письмовий договір (той же договір купівлі-продажу);
- довіреність (складена за правилами ст. ст. 244, 245 ЦКУ);
- акт органу юрособи (наприклад, наказ директора підприємства-покупця).

Товарна накладна виписується в бухгалтерії у двох примірниках на підставі договорів (контрактів), нарядів й інших відповідних документів. Перший примірник Товарної накладної залишається на складі (коморі) чи іншому місці зберігання продукції у матеріально-відповідальній особи, яка провела відпуск продукції, матеріалів, другий в одержувача (покупця) продукції, матеріалів. Товарна накладна підписується керівником підприємства, головним бухгалтером, особою, яка відпустила цінності, і одержувачем та засвідчується печаткою.

Спеціалізовану форму «Накладна (внутрігосподарського призначення)» (форма № ВЗСГ-8), рекомендується застосовувати для відпуску продукції, товарно-матеріальних цінностей зі складів сільськогосподарських підприємств відділенням, фермам, бригадам та іншим виробничим підрозділам, при реалізації за готівку своїм працівникам, а також для оприбуткування продукції та інших товарно-матеріальних цінностей, що надійшли з виробництва та придбані за готівку.

У Накладній (внутрігосподарського призначення) вказують назву продукції, код синтетичного обліку, одиницю виміру, кількість відпущених (прийнятих) цінностей, ціну, суму, підписи відповідальних осіб, які здійснили господарську операцію і т.д.

Для забезпечення збереження сільськогосподарської продукції та інших товарно-матеріальних цінностей на складах, в коморах та інших місцях їх зберігання рекомендується використовувати «Книгу складського обліку» (форма № ВЗСГ-10). Облік сільськогосподарської продукції та запасів на складах (у коморах) рекомендується здійснювати матеріально-відповідальній особі (завідувачу складу, комірнику) за їх видами, сортами згідно з правилами їх зберігання.

Для обліку виробничих запасів застосовується рахунок 20 «Виробничі запаси», який призначено для узагальнення інформації про наявність і рух запасів сировини і матеріалів, що належать підприємству, будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільгоспризначення, палива та ін.

По дебету 20 рахунку відображається надходження запасів на підприємство та їх дооцінка, а по кредиту – витрачання на виробництво, переробку і відпуск на сторону та уцінка.

Облік наявності та руху виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, готової продукції та товарів ведеться за центрами відповідальності (матеріально-відповідальними особами, місцями зберігання) в Книгах складського обліку в кількісному виразі за видами і сортами цінностей.

Щомісяця, в строки, передбачені графіком документообігу, матеріально-відповідальні особи складають Звіт про рух матеріальних цінностей у двох примірниках і разом з підтверджувальними документами передають до бухгалтерії. Після перевірки другий примірник звіту, підписаний бухгалтером, повертають матеріально-відповідальній особі. Звіт про рух матеріальних цінностей складають окремо по кожному синтетичному рахунку (субрахунку). Матеріально-відповідальні особи заповнюють тільки кількісні показники звітів, а їх таксування здійснюють в бухгалтерії згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати». Оприбуткування цінностей здійснюється за первісною вартістю в залежності від каналів надходження, а оцінка вибуття запасів залежить від обраного методу оцінки, визначеного сільськогосподарським кооперативом самостійно в наказі про облікову політику підприємства. По запасних частинах, ремонтних матеріалах та медикаментах звіти складають тільки в грошовому вимірнику.

Дані про наявність і рух матеріальних цінностей в грошовому виразі за місцями зберігання (матеріально-відповідальними особами) узагальнюються за місяць в розрізі синтетичних рахунків (субрахунків)

в Журналі-ордері №5А с.-г., який об'єднано з відомістю. Транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з придбанням матеріальних цінностей, визначаються на підставі Журналів-ордерів № 3В с.-г., № 3Г с.-г. (на суму витрат, пов'язаних з доставкою силами постачальників та інших організацій); № 3А с.-г. (на суму витрат за службовими відрядженнями, пов'язаними з придбанням матеріалів тощо); 5В с.-г. (на суму витрат допоміжних виробництв, пов'язаних з доставкою); № 5Б с.-г. (на суму заробітної плати нарахованої за навантаження та розвантаження цінностей, які надходять від постачальників). Порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат обирається підприємством за наступними варіантами:

- шляхом прямого списання транспортно-заготівельних витрат у % до первісної вартості одиниці запасів, які придбані;
- за середнім відсотком (по рахунку, субрахунку).

Методика розрахунку розподілу витрат пов'язаних з придбанням товарно-матеріальних цінностей за період передбачена в Журналі-ордері №5А с.-г. та відомості.

Кредитові обороти за синтетичними рахунками (субрахунками) по обліку виробничих запасів, МШП, готової продукції та товарів з Журналу-ордеру № 5А с.-г. переносять у Головну книгу.

Підсумки залишків по синтетичних рахунках (субрахунках) за даними сальдової відомості чи інших реєстрів аналітичного обліку звіряють з даними про залишки матеріальних цінностей, відображеними в Журналі-ордері № 5А с.-г. та відомості (дебет рахунків) в розрізі матеріально-відповідальних осіб. Залишки виробничих запасів, МШП, готової продукції та товарів в Журналі-ордері № 5А с.-г. та відомості співставляють з підсумковими даними сальдових відомостей по кожному синтетичному рахунку (субрахунку). В балансі дані про запаси відображаються в активі. Ці дані також можна побачити у формі № 2 бухгалтерської звітності в розрізі доходів від отримання запасів і їх реалізації та в розрізі витрат – рахунки 943, 946, 947, а також 93, 92.

Типова кореспонденція з обліку надходження і вибуття запасів наведена в таблиці 1.8.

Малоцінні та швидкозношувані предмети (далі –МШП) є особливим видом запасів (п. 6 П(С)БО 9). Їх основні ознаки: невисока вартість і через швидкий знос – короткий період використання – не довше одного року.

Як МШП можуть виступати:

- різні інструменти і пристосування, спеціальне оснащення;
- господарський інвентар;
- засоби захисту від шкідливого впливу виробничого середовища (спецодяг, спецвзуття);
- тара, яку підприємства використовують для зберігання товарно-матеріальних цінностей на складах, у виробничих цехах, при транспортуванні (п. 6.2 Методрекомендацій № 2).

Таблиця 1.8

Типова кореспонденція рахунків з обліку надходження і вибуття запасів

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Придбання запасів за плату у постачальників	20	631
Відображено право на податковий кредит з ПДВ	641	631
Придбання запасів підзвітною особою	20	372
Відображено вартість послуг з доставки запасів на підприємство власним автотранспортом	20	234
Безоплатне отримання запасів	20	718
Отримано запаси з власного виробництва	20	23
Отримання запасів як внесок до статутного капіталу	46	40
	20	46
Обмін подібними активами за балансовою вартістю:		
- оприбутковано запаси	20	631
- відображено право на податковий кредит з ПДВ	641	631
- передано запаси за договорами міні	377	20
- нараховане податкове зобов'язання з ПДВ	377	641
- проведено зарахування заборгованостей	631	377
Отримання запасів в обмін на неподібні запаси:		
- відвантажено неподібний актив в оплату за запаси	377	712
- нараховане податкове зобов'язання з ПДВ	712	641
- списано балансову вартість активу	943	20
- отримано запаси	20	631
- відображено право на податковий кредит з ПДВ	641	631
- проведено зарахування заборгованостей	631	377
Реалізовано запаси (відображений дохід від реалізації, податкове зобов'язання з ПДВ, списано балансову вартість запасів)	377	712
	712	641
	943	20
Безоплатна передано запаси іншому підприємству	949	20
Реалізація працівникам запасів в рахунок оплати праці	661	712
	712	641
	943	20
Внесення запасів до статутного капіталу інших підприємств	143	712
	949	641
	943	20
Нестача або псування запасів:		
- відображено вартість недостачі запасів;	947	20
- нарахована сума податкового зобов'язання з ПДВ;	947	641

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1	2	3
– нараховане відшкодування збитку винною особою	375	716
Відпущено запаси зі складу (передача від однієї матеріально-відповідальної особи іншій)	20	20
Списано запаси витрачені на виробництво	23	20
Списання запасів на витрати загальногвиробничого та адміністративного призначення	91, 92	20
Списання запасів на збутові потреби	93	20
Списання запасів на капітальне будівництво	151	20
Уцінка запасів	946	20
Дооцінка запасів	20	719

На баланс МШП прибуткують за первісною вартістю (п. 8 П(С)БО 9). Бухгалтерський облік малоцінних і швидкозношуваних предметів ведеться за місцями зберігання та знаходження, особам, відповідальним за їх збереження, за однорідними їх групах відповідно до встановленої угрупованням з підрозділом на предмети, що знаходяться на складі, і предмети, що знаходяться в експлуатації. Малоцінні та швидкозношувані предмети вважаються в експлуатації з моменту їх відпуску зі складу підприємства (центрального складу) для потреб виробництва (в комори, в підзвіт матеріально відповідальним особам, безпосередньо на робоче місце і т.п.).

Інструменти і пристрої загального призначення відпускаються зі складу в комору за встановленими лімітами (нормами) відпуску інструментів. При цьому можливо кілька варіантів організації обліку інструментів і пристроїв в експлуатації.

Перший варіант організації обліку передбачає порядок, за яким операції з отримання інструментів і пристосувань зі складу, здача коморами негідних, зношених інструментів, повернення їх на склад оформляються первинними документами.

Другий варіант організації обліку передбачає порядок, за яким оформляються лише операції з руху інструменту і пристосувань, що призводять до зміни запасів комор (метод постійного запасу або обмінного фонду). При цьому порядку комори обмінюють на складі негідні, зношені інструменти і пристрої на придатні штука за штуку, що не призводить до зміни запасів інструментів у коморах і тому не вимагає складання на кожен обмін спеціального первинного документа.

Слід зазначити, що Наказом Держстату №266 від 22.10.2021 р. скасовуються типові форми первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (втрата чинності Наказу Мінстату №145 від 22.05.1996 р. «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів»), отже кооперативи мають передбачити в графіку документообігу перелік первинних документів, які використовуються для обліку МШП.

Оформлення операцій по руху інструментів і пристосувань первинними документами здійснюється в такому порядку:

- отримання коморами інструментів і пристосувань зі складу – випискою вимог або лімітних карток;
- повернення коморами інструментів і пристосувань на склад – складанням накладних або записами в лімітних картах;
- здача коморами негідних, зношених інструментів і пристосувань у вигляді брухту, утилю – накладними.

Для оформлення списання зношених і непридатних для подальшого використання виробничого та господарського інвентарю, малоцінних і швидкозношуваних предметів сільгосп підприємствам рекомендовано застосовувати спеціалізовану форму первинного обліку **«Акт на списання виробничого та господарського інвентарю»** форма № ВЗСГ-5. Акт оформляється постійно-діючою комісією, склад якої затверджується наказом про облікову політику підприємства. До складу комісії включають керівника структурного підрозділу-голова комісії, матеріально-відповідальну особу, бухгалтера та інших працівників (бригадира, зоотехніка, виконроба, ветлікаря).

В Акті на списання виробничого та господарського інвентарю вказують назву малоцінних та швидкозношуваних предметів, які підлягають списанню, код синтетичного обліку, одиницю виміру, кількість, ціну, суму та причину непридатності, спосіб знищення предметів. На зворотній стороні проводиться Розрахунок результатів від ліквідації об'єкта. Акт складається комісією в одному примірнику. Після здачі списаних предметів в утиль, акт із розпискою комірника здається в бухгалтерію. На різні види малоцінних і швидкозношуваних предметів акти на списання складаються окремо.

МШП обліковуються на однойменному рахунку 22 – за умови, що вони використовуються не більше року або нормального операційного циклу, якщо він триває більше року (Інструкція № 291). Цей рахунок

призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів.

За дебетом рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети, за кредитом – за обліковою вартістю відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестачі в витрат від псування таких предметів.

Облік наявності та руху малоцінних і швидкозношуваних предметів ведеться за центрами відповідальності (матеріально-відповідальними особами, місцями зберігання) в Книгах складського обліку в кількісному виразі за видами і номенклатурою цінностей. Щомісяця, в строки, передбачені графіком документообігу, матеріально-відповідальні особи складають Звіт про рух матеріальних цінностей у двох примірниках і разом з підтверджувальними документами передають до бухгалтерії. Після перевірки другий примірник звіту, підписаний бухгалтером, повертають матеріально-відповідальній особі.

Типова кореспонденція рахунків з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів наведена в таблиці 1.9.

Таблиця 1.9

Кореспонденція рахунків з обліку МШП

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Оприбутковані МШП, одержані від постачальників:		
- за купівельною вартістю	22	63
- на суму податкового кредиту з ПДВ	641	63
- на суму, перераховану постачальнику (з ПДВ)	63	31
Відображено витрати з транспортування МШП сторонніми організаціями:		
- за чинними тарифами	22	63
- на суму податкового кредиту з ПДВ	641	63
- на сплачену суму (з ПДВ)	63	31
Оприбутковані МШП (інструменти тощо), виготовлені власними силами (допоміжними підрозділами):		
- за фактичною собівартістю	22	23
Оприбуткування МШП, одержаних від інших джерел:		
- внесених до статутного капіталу	22	40 (46)
- одержаних безоплатно	22	718

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
- виявлених як надлишки під час інвентаризації	22	719
Списання з балансу за первісною вартістю МШП, переданих в експлуатацію:		
- цехам основного та допоміжних виробництв для виготовлення конкретних видів продукції (виконання робіт, надання послуг)	23	22
- цехам основного та допоміжних виробництв (інструменти та пристрої загальногосподарського призначення)	91	22
- підрозділам загальногосподарського значення	92	22
- складу готової продукції	93	22
- обслуговуючим виробництвам і господарствам та на соціально-культурні потреби	236, 949	22
Під час списання з експлуатації предметів, що зносилися (зіпсувалися), оприбутковано корисні відходи за справедливою вартістю	209	716

Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, переданих в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного-кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації в розрізі матеріально-відповідальних осіб на протязі строку їх фактичного використання.

Дані про наявність і рух малоцінних та швидкозношуваних предметів в грошовому виразі за місцями зберігання (матеріально-відповідальними особами) узагальнюються за місяць в розрізі синтетичних рахунків (субрахунків) в Журналі-ордері № 5 А с.-г., який об'єднано з відомістю.

Кредитові обороти по рахунку 22 з Журналу-ордеру № 5А с.-г. переносять у Головну книгу.

1.3.3. Облік палива

Відповідно до підпункту 14.1.141 Податкового кодексу України пальне – це нафтопродукти, скраплений газ, паливо моторне альтернативне, паливо моторне сумішеве, речовини, що використовуються як компоненти моторних палив, інші товари, зазначені у підпункті 215.3.4 Кодексу. Бухгалтерський облік палива і паливно-мастильних матеріалів в кооперативах ведеться на субрахунок 203 «Паливо» (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали), на якому обліковуються наявність та рух палива, що придбане чи

заготовлено для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів та з іншою метою. За дебетом субрахунку 203 «Паливо» відображаються надходження палива і паливно-мастильних матеріалів до кооперативу, за кредитом – витрачання на виробництво, відпускання (передачу) на сторону, уцінка тощо. Підставою для запису за дебетом субрахунку 203 «Паливо» є первинні документи, за якими матеріально-відповідальні особи оприбутковують або видають нафтопродукти.

Порядок ліцензування виробництва, оптової та роздрібної торгівлі паливом і зберігання пального регулюється Законом України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального». Відповідно до статті 1 Закону зберігання пального – це діяльність із зберігання пального (власного або отриманого від інших осіб) із зміною або без зміни його фізико-хімічних характеристик. Місцем зберігання пального є місце (територія), на якому розташовані споруди та/або обладнання, та/або ємності, що використовуються для зберігання пального на праві власності або користування.

Суб'єкт господарювання має право зберігати пальне без отримання ліцензії на право зберігання пального в місцях виробництва пального або місцях оптової торгівлі паливом чи місцях роздрібної торгівлі паливом, на які отримані відповідні ліцензії (частина шістнадцята статті 15 Закону). Суб'єкти господарювання, які здійснюють роздрібну, оптову торгівлю паливом або зберігання пального виключно у споживчій тарі до 5 літрів, ліцензію на роздрібну або оптову торгівлю паливом або ліцензію на зберігання пального не отримують.

Отже, кооперативи повинні мати ліцензію на кожне місце зберігання пального. Ліцензії на право зберігання пального видаються уповноваженими КМУ органами виконавчої влади за місцем розташування місць зберігання пального терміном на п'ять років. Ліцензія видається за заявою кооперативу, до якої додається документ, що підтверджує внесення річної плати за ліцензію. З 01 квітня 2020 року за зберігання пального без наявності ліцензії кооперативам загрожує штрафна санкція у розмірі 500,0 тис. грн. – відповідну норму передбачає ст. 17 Закону № 481/95-ВР.

Правила приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти та нафтопродуктів регулюються Інструкцією, затвердженою наказом Мінпалива та енергетики, Мінекономіки, Мінтрансу та зв'язку, Держкомітету з питань технічного регулювання та споживчої політики від 20.05.08 р. № 281/171/578/155. Пунктом 10.3 Інструкції № 281 передбачені такі варіанти відпуску нафтопродуктів:

- за готівкові грошові кошти;
- за платіжними (паливними) картками;
- за відомостями;
- за талонами.

1. Придбання ПММ у роздріб

Продаж споживачам нафтопродуктів у роздріб здійснюється через АЗС. Розрахунки за продані нафтопродукти здійснюються готівкою та/або в безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, талонів, відомостей на відпуск нафтопродуктів і т. п.) у встановленому законодавством порядку – з обов'язковим видаванням споживачеві розрахункового документа за встановленою формою на повну суму проведеної операції, який підтверджує факт купівлі товару. Працівник підприємства може заплатити за пальне, яким заправляє автомобілі підприємства, готівкою, отриманою під звіт, або – прямо з корпоративної платіжної картки. Якщо працівник розрахується на заправці своїми грошима, підприємство має право відшкодувати йому витрати після затвердження авансового звіту.

Якщо для купівлі пального гроші перераховуються на КПК, тоді підтвердженням цієї операції буде виписка з поточного рахунка та квитанція платіжного терміналу. Водночас підзвітна особа може зняти гроші в банкоматі та розрахуватися готівкою. У цьому випадку документом, що підтверджує виконання операції, крім виписки банку є також чек банкомата. Підзвітна особа повинна подати до бухгалтерії Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт.

2. Придбання ПММ за відомостями

Відомість оформляється, коли ПММ закуповуються за безготівковим розрахунком (як правило, за передплатою) на підставі договору між постачальником і споживачем (пп. 10.3.2.1 Інструкції № 281, п. 10 Правил № 1442). У договорі доцільно навести список автомобілів, що заправляються.

У відомості на відпуск нафтопродуктів за формою № 16-ПН (додаток 16 до Інструкції № 281) АЗС фіксує: держномер автомобіля,

номер дорожнього листа, кількість відпущеного нафтопродукту в літрах (словами), П. І. Б. водія, який ставить поруч свій підпис. За кожним підприємством ведеться окрема відомість. Після закінчення місяця постачальник (пп. 10.3.2 Інструкції № 281): складає на підставі відомостей за формою № 16-НП зведені відомості-рахунки за кожним споживачем у розрізі марок ПММ, де вказує кількість і загальну вартість (включаючи ПДВ) відпущених нафтопродуктів; не пізніше п'ятого числа місяця, що настає за звітним, проводить звірення розрахунків зі споживачами за відпущені нафтопродукти. На підставі зведеної відомості-рахунка покупець здійснює остаточний безготівковий розрахунок за місяць.

У бухгалтерському обліку ПММ, придбані за відомостями, прибуткуються в загальному порядку на субрахунок 203. Перерахування оплати постачальникові відображається кореспонденцією Дт 631 – Кт 311.

3. Придбання ПММ за талонами

Талон – це спеціальний документ, придбаний за умовами та відпускною ціною обумовленого номіналу, що підтверджує право його власника на отримання на АЗС фіксованої кількості нафтопродукту певного найменування та марки, які на ньому позначені (п. 3 Інструкції № 281). Тобто талон не є розрахунковим або платіжним документом. Форму, зміст та ступінь захисту бланків талонів установлює їхній емітент. При цьому талон повинен обов'язково мати серійний і порядковий номери (пп. 10.3.3.1 Інструкції № 281). ПММ реалізуються за талонами на підставі договорів між постачальником і споживачем – за безготівковим розрахунком (п. 10 Правил № 1442). Постачальники ПММ можуть випускати талони на ПММ різного «номіналу» (5 л, 10 л, 15 л, 20 л і т. д.) і в різній формі. АЗС, що належить постачальникові талонів, у випадку пред'явлення водієм (довіреною особою підприємства-покупця) талона заправляє автомобіль ПММ зазначеної на талоні марки та в зазначеному обсязі.

Для обліку талонів рекомендовано вести відомість або журнал довільної форми. До цього облікового регістру можна прикріплювати чеки РРО (ПРРО) за отовареними талонами, що надходять до бухгалтерії.

4. Придбання ПММ за паливними картками

Паливна картка являє собою пластикову або картонну картку, яка підтверджує право отримання на АЗС пального особою, яка його

придбаває, але не засвідчує фізичне передавання пального. Паливні картки можуть бути грошовими (на певну вартість заправлення) або літражними (на певний обсяг заправлення). Найбільшого поширення на практиці здобули літражні картки. Це, як правило, разові картки, на рахунку яких знаходиться певна кількість літрів певного виду палива. Вид палива та номінал поповнення зазначені на картці.

За загальним правилом облік нафтопродуктів, твердого палива, мастильних матеріалів, а також оплачених талонів і паливних карток на нафтопродукти та газ ведеться на субрахунку 203. При цьому доцільно ввести до нього такі аналітичні субрахунки: 2031 «ПММ на складі»; 2032 «ПММ на АЗС (талони, паливні картки)»; 2033 «ПММ у баку автомобілів».

Передавання палива на відповідальне зберігання АЗС відображається проведенням Дт 2032 – Кт 2031. Такий варіант обліку застосовують, коли право власності на товар переходить у момент оформлення видаткової накладної на всю партію палива і покупець передає ПММ на відповідальне зберігання АЗС. Якщо ж право власності на товар переходить у момент фактичного заправлення автомобіля на АЗС, тоді рекомендовано вести облік оплаченого палива на позабалансовому рахунку 06 «Гарантії та забезпечення отримані». І тільки при фактичному отриманні обліковувати паливо на субрахунку 203 і списувати з рахунка 06.

Якщо картка залишається у власності постачальника ПММ, то покупець веде тільки аналітичний облік таких карток. Якщо ж вона переходить у власність покупця, тоді картки відображаються: на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» – якщо строк її служби не перевищує року (незалежно від вартості), і списується на витрати на початку періоду її використання; на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» – якщо строк її служби більше року, а вартість не перевищує встановленого підприємством вартісного критерію, який розмежовує основні засоби та МНМА.

Типові форми списання ПММ не затверджено. Фактичну витрату ПММ можна підтвердити, наприклад, дорожніми листами (у т. ч. розробленими самостійно) або системою обліку контролю над роботою автомобіля.

Як правило, підприємства застосовують Норми витрат палива та мастильних матеріалів для автотранспорту, затверджені наказом Мінтрансу від 10.02.98 р № 43. Конкретні значення нормативних затрат

палива встановлюються підприємствами залежно від фактичних потреб, але не вище від гранично допустимих значень залежно від умов експлуатації автомобілів. Якщо для деяких модифікацій автомобілів або нових (сучасних) моделей автомобілів у Нормах № 43 норми витрати ПММ не встановлені, тоді залежно від ситуації на підставі Норм № 43 підприємство використовує:

- базові лінійні норми витрати ПММ (пп. 2.1.1);
- скориговані базові норми (пп. 2.1.2–2.1.4);
- тимчасові індивідуальні норми витрати палива, розроблені Інститутом Мінінфраструктури – ДП «ДержавтотрансНДІпроект» за заявкою заводу-виготовлювача або самого підприємства – власника автомобіля (пп. 2.1.5);
- норми витрати, установлені заводом-виготовлювачем, а якщо таких немає (що сумнівно) – тоді тимчасові норми витрати, установлені комісією підприємства (п. 2.2 Норм 43).

Облік ПММ ведеться на субрахунку 203 «Паливо»: за дебетом відображається придбання (на підставі чеків РРО), за кредитом – списання на витрати в межах установлених норм (20, 23, 28, 91–94), а в частині перевитрати – на дебет субрахунка 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».

Кореспонденцію з обліку ПММ наведено в таблиці 1.10

Таблиця 1.10

Типова кореспонденція рахунків з обліку паливно-мастильних матеріалів

Зміст операції	Бухгалтерський облік	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Придбання ПММ за талонами		
Перераховано передоплату постачальнику	371	311
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644
Відображено надходження талонів на бензин	203/Талони	631
Відображено розрахунки з ПДВ	644	631
Відображено взаємозалік заборгованостей	631	371
Відображено заправку автомобілів паливом (на підставі звітів водіїв та шляхових листів)	203/Паливо в автомобілі	203/Талони на бензин
Відображено у складі витрат вартість бензину (на підставі дорожніх листів)	91, 92, 93...	203/Паливо в автомобілі
Придбання ПММ за паливними картками		
Перераховано передоплату постачальнику за бензин	371	311

Продовження табл. 1.10		
1	2	3
Відображено податковий кредит	641	644
Оприбутковано паливо на підставі звітів водіїв та чеків	203/Паливо в автомобілі	631
Відображено розрахунки з ПДВ	644	631
Відображено взаємозалік заборгованостей	631	371
Відображено у складі витрат вартість дизельного палива (на підставі дорожніх листів)	91, 92, 93...	203/Паливо в автомобілі
Відображення в обліку паливної картки		
Перераховано оплату за паливну картку	371	311
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644
Оприбутковано паливну картку	22	631
Відображено розрахунки з ПДВ	644	631
Відображено взаємозалік заборгованостей	631	371
Передано паливну картку водію	91, 92, 93...	22

Облік розрахунків із підзвітною особою при придбанні у роздріб ведеться на однойменному субрахунку 372: за дебетом відображається видавання підзвітних сум у кореспонденції із Кт 301 – при видаванні готівки під звіт, із Кт 311 – при перерахуванні коштів на КПК; за кредитом – закриття заборгованості підзвітної особи Звітом (Дт 203 – Кт 372).

1.4. Облік необоротних активів

1.4.1. Облік наявності та надходження основних засобів

Відповідно до п. 4 П(С)БО 7 основні засоби – це матеріальні активи, які кооператив утримує з метою використання їх у процесі виробництва, діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Відповідно ж до пп. 14.1.138 ПКУ основні засоби – це матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 гривень і

поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Кооперативи можуть самостійно встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. Всі активи, вартість яких вище критерію малоцінності, і використовуються більш ніж рік, у бухгалтерському обліку кооперативу визнаються основними засобами. В свою чергу, ті активи, які використовуються довше одного року і вартість яких нижче цього критерію визнаються малоцінними необоротними матеріальними активами.

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

- закінчений пристрій з усіма пристосуваннями та приладдям до нього;
- конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;
- відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового чи різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу лише в складі комплексу, а не самостійно;
- інший актив, який відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється кооперативом.

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

Основні засоби зараховуються на баланс кооперативу за первісною вартістю. Визначення первісної вартості об'єкта основних засобів залежить від способу їх надходження в кооператив, зокрема, для:

- придбаних та створених основних засобів є вартість їх придбання з урахуванням додаткових витрат, передбачених п. 8 П(С)БО 7;
- безоплатно отриманих основних засобів – справедлива вартість на дату отримання з урахуванням додаткових витрат, передбачених п. 8 П(С)БО 7 (п. 10 П(С)БО 7);

– основних засобів, внесених до капіталу, – погоджена учасниками кооперативу їх справедлива вартість з урахуванням додаткових витрат, передбачених п. 8 П(С)БО 7 (п. 10 П(С)БО 7);

– об’єктів, переведених до основних засобів із оборотних активів (запасів), – їх собівартість, визначена згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати» (п. 11 П(С)БО 7);

– основних засобів, отриманого в обмін на подібний об’єкт, – залишкова вартість переданого об’єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об’єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об’єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об’єкт, є справедлива вартість переданого об’єкта (п. 12 П(С)БО 7);

– основних засобів, придбаних в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, – справедлива вартість переданого немонетарного активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну (п. 13 П(С)БО 7).

При документальному оформленні операцій з наявності і руху основних засобів слід звернути увагу, що Наказом Держстату №266 від 22.10.2021р. скасовуються типові форми первинних облікових документів з обліку основних засобів (втрата чинності Наказу Міністерства №352 від 29.12.1995р. «Про затвердження типових форм первинного обліку»). В той же час є чинними Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики №701 від 27.09.2007р. Отже, кооперативи мають передбачити в графіку документообігу перелік первинних документів, які використовуються для обліку основних засобів.

Для обліку наявності та руху основних засобів кооперативи використовують такі форми первинних документів (таблиця 1.11).

Для накопичення всієї інформації, стосовно руху об’єкта основних засобів, відображення облікових даних про надходження, наявність та вибуття об’єктів основних засобів, а також їх переоцінки та поліпшення, внаслідок реконструкції, модернізації чи добудови, рекомендується складати Інвентарну картку обліку основних засобів.

Таблиця 1.11

Спеціалізовані форми первинних документів для обліку основних засобів

Номер форми і назва первинного документа	Призначення документа відповідно до Методрекомендацій №701
ОЗСГ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»	- оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів й обліку введення їх в експлуатацію; – переміщення з одного структурного підрозділу в інший; – передавання основних засобів зі складу (із запасу) в експлуатацію, за винятком тих випадків, коли введення об'єктів в дію потрібно оформлювати в особливому порядку відповідно до чинного законодавства; – виключення зі складу основних засобів у разі передавання іншому підприємству (організації) за плату, без оплати й за договорами оренди
ОЗСГ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих (модернізованих) об'єктів»	Оформлення приймання-здачі основних засобів із ремонту, реконструкції та модернізації, виконаних власними силами чи сторонніми організаціями (підприємствами)
ОЗСГ-3 «Акт на списання основних засобів»	Оформлення витрат на вибуття основних засобів (крім автотранспортних засобів) у разі повного або часткового їх списання (ліквідації)
ОЗСГ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів»	Оформлення списання автомобіля вантажного або легкового, причепа чи напівпричепа в разі їх ліквідації
ОЗСГ-5 «Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів»	Рекомендовано використовувати для визначення річної та місячної суми амортизації станом на 31 грудня
ОЗСГ-6 «Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули»	У цій відомості зазначають вид основних засобів за класифікаційними групами та кореспондуючими рахунками, суму амортизації за об'єктами, що надійшли та вибули. За об'єктами, що надійшли, суму амортизації донараховують до попереднього місяця, а за тими, що вибули, — вираховують
ОЗСГ-7 «Зведена відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів»	У ній записують розподіл амортизації за об'єктами обліку, нараховану суму амортизації за минулий місяць, зміни суми амортизації за об'єктами, що надійшли й вибули, та суму амортизації, нараховану в поточному місяці
ОЗСГ-9 «Відомість розподілу витрат з утримання й експлуатації машинно-тракторного парку»	Застосовують для віднесення розподілених витрат з експлуатації машинно-тракторного парку за об'єктами обліку

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди об'єктів і орендованих єдиних (цілісних) майнових комплексів, які віднесені до

складу основних засобів, а також об'єктів інвестиційної нерухомості призначено рахунок 10 «Основні засоби». Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999р. № 291 рахунок 10 «Основні засоби» має наступні субрахунки:

- 100 «Інвестиційна нерухомість»;
- 101 «Земельні ділянки»;
- 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»;
- 103 «Будинки та споруди»;
- 104 «Машини та обладнання»;
- 105 «Транспортні засоби»;
- 106 «Інструменти, прилади та інвентар»;
- 107 «Тварини»;
- 108 «Багаторічні насадження»;
- 109 «Інші основні засоби».

За дебетом рахунку 10 «Основні засоби» відображається надходження (придбання, створення, безкоштовне отримання) основних засобів на баланс кооперативу. За кредитом рахунку 10 «Основні засоби» відображається вибуття основних засобів в результаті продажу, безкоштовної передачі, у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, а також суми уцінки основних засобів.

Для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів призначено рахунок 15 «Капітальні інвестиції», який має наступні субрахунки:

- 151 «Капітальне будівництво»;
- 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;
- 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»;
- 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;
- 155 «Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів».

За дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображається збільшення зазначених витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом — їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо).

Відповідно до вимог Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених Наказом Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003р. операції з придбання основних засобів відображаються на рахунках обліку наступним чином (табл. 1.12):

Таблиця 1.12

Типова кореспонденція рахунків з обліку придбання основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	2	3	4
<i>Придбання за плату</i>			
1	Оприбуткування об'єкта основних засобів	152	631
2	Відображення податкового кредиту з ПДВ	641	631
3	Відображення послуг з монтажу	152	685
4	Введено об'єкт основних засобів в експлуатацію	10	152
<i>Отримання безкоштовно</i>			
5	На суму справедливої вартості збільшено додатковий капітал	10 (або через 15)	424
6	Відображено витрати з доставки	15	631
7	Введено об'єкт основних засобів в експлуатацію	10	15
8	Нараховано амортизацію	23, 91, 92, 93, 94	13
9	На суму пропорційну амортизації визнано дохід від безоплатного отримання	424	745
<i>Внесок в статутний капітал</i>			
10	Отримано внесок в капітал основними засобами	15	46
11	Зареєстровано внесок в статутний капітал	46	40
12	Введено об'єкт основних засобів в експлуатацію	10	15
<i>Отримання в обмін на подібний об'єкт</i>			
11	Передано об'єкт основних засобів та списано його залишкову вартість (в сумі не більше справедливої вартості)	377	10
12	Списано суму зносу об'єкта основних засобів, який передається	131	10
13	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ виходячи з договірної вартості	377	641
14	Донараховано податкові зобов'язання з ПДВ – якщо мінімальна база з п. 188.1 ПКУ перевищує договірну	949	641
15	Списано на витрати суму перевищення залишкової вартості об'єкта основних засобів над його справедливою вартістю	977	10
16	Оприбутковано отриманий об'єкт основних засобів за сумою справедливої вартості переданого	152	631
17	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
18	Відображено залік зобов'язань	631	377
19	Введено об'єкт основних засобів в експлуатацію	10	152

Щодо самостійного виготовлення активів (будівництва), то первісна вартість основних засобів, виготовлених самостійно у бухгалтерському обліку складається із сум:

- виробничих витрат (прямих матеріальних, оплати праці, інших прямих витрат);
- розподілених загальноувиробничих витрат
- інших витрат, перелічених у п. 8 П(С)БО 7.

Бухгалтерський облік витрат на виготовлення, будівництво об'єктів основних засобів, їх реконструкцію, модернізацію, технічне переозброєння ведеться за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» в кореспонденції з кредитом рахунків: 205 «Будівельні матеріали», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки по страхуванню», 685 «Розрахунки за іншими операціями» та ін. – при виготовленні чи будівництві господарським способом; 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» – при їх будівництві підрядним способом.

При будівництві об'єктів основних засобів господарським способом для обліку витрат оформлюються наступні документи: наряд-замовлення з обліку обсягів ремонтних робіт (може виписуватись як на одного працівника, так і на бригаду в цілому), табель обліку робочого часу, розрахунково-платіжна відомість, лімітно-забірні картки (застосовуються для багаторазового відпуску матеріалів), вимоги-накладні (застосовуються для одноразового відпуску матеріалів), наряд-замовлення (використовується при відпуску матеріалів за замовленнями), інвентарна картка обліку об'єктів основних засобів, наказ керівника про введення об'єкта в експлуатацію.

При будівництві об'єктів основних засобів підрядним способом оформлюється договір на виконання робіт (обов'язково зазначається обсяг, вартість робіт, строки їх виконання), акт приймання виконаних робіт (є підставою для відображення в обліку понесених витрат на будівництво об'єкта основних засобів), акт про використання матеріалів замовника (документ довільної форми, де вказується повний перелік матеріалів замовника та їх ціна), інвентарна картка обліку об'єктів основних засобів, наказ керівника про введення об'єкта в експлуатацію.

Приклад. Надходження об'єктів основних засобів від капітального будівництва: на будівництво використано будівельних матеріалів на суму 24000 грн. (ПДВ – 4000 грн.), оплата праці працівників – 2000 грн., витрати на оплату монтажних робіт -3600 грн. (ПДВ – 600 грн.), витрати

на державну реєстрацію – 200 грн., витрати на страхування ризиків – 960 грн. (ПДВ – 160 грн.).

У таблиці 1.13 наведені операції з відображення витрат на капітальне будівництво і визначення первісної оцінки об'єкта будівництва.

Таблиця 1.13

Бухгалтерські проводки з обліку виготовлення основних засобів
(будівництва)

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Придбані матеріали для будівництва	205	631	20000,00
Відображено податковий кредит за ПДВ	641	631	4000,00
Віднесено вартість будівельних матеріалів на спорудження будинку	151	205	20000,00
Нарахована і віднесена на витрати спорудження будинку оплата праці будівельників та відображено відрахування єдиного соціального внеску	151	66,65	2000,00
Відображення витрат на будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників	151	631	3000,00
Відображення суми ПДВ у рахунках підрядників	641	631	600,00
Віднесено на витрати з капітального будівництва затрати на державну реєстрацію	151	685	200,00
Витрати зі страхування ризиків доставки обладнання	151	655	800,00
Відображення суми ПДВ у рахунках страхової організації	641	655	160,00
Відображено введення будівлі в експлуатацію	103	151	26000,00

Надходження основних засобів сільськогосподарські кооперативи супроводжується відкриттям інвентарних карток для їхнього аналітичного обліку, присвоєння їм інвентарних номерів і проведенням необхідних записів в регістрах аналітичного обліку. Аналітичний облік основних засобів здійснюється за кожним інвентарним об'єктом окремо. Облік основних засобів ведеться також за місцями їх експлуатації і матеріально-відповідальними особами.

Окремим інвентарним об'єктом вважається завершений єдиний пристрій та всі пристосування і обладнання, що відносяться до нього, конструктивно відособлений предмет, призначений для виконання

певних самостійних функцій, або комплекс конструктивно з'єднаних предметів, що складають єдине ціле і разом виконують певну роботу. Якщо будівлі стоять поряд і мають загальну стіну, але кожне з них самостійне конструктивне ціле, вони вважаються окремими інвентарними об'єктами.

1.4.2. Облік вибуття основних засобів

Згідно п. 33 П(С)БО 7 «Основні засоби» об'єкти основних засобів виключаються з активу (списуються з балансу) у разі їх вибуття в результаті продажу, безкоштовної передачі або невідповідності критеріям визнання активом.

При вибутті об'єкта основних засобів необхідно здійснити:

- списання первісної вартості об'єкта основних засобів;
- списання накопиченої суми амортизації (зносу).

Приймаючи рішення про списання основних засобів, кооператив повинен виходити з того, що активи, які належать до основних засобів, неможливо або економічно недоцільно відновлювати, а також, якщо об'єкт не може бути реалізований або переданий іншим суб'єктам підприємницької діяльності.

Визначенням непридатності основних засобів, неможливості або неефективності проведення їх відновлювального ремонту повинна займатися компетентна, постійно діюча у кооперативі комісія, її склад затверджується наказом керівника кооперативу. До складу комісії залучається: заступник керівника кооперативу, головний інженер, головний агроном, головний зоотехнік, інженер-будівельник, керівник відповідного структурного підрозділу, головний бухгалтер, особа на яку покладено відповідальність за збереження об'єкта.

До компетенції постійно діючої комісії входить безпосередній огляд технічного стану об'єкта, що підлягає списанню, встановлення конкретних причин списання об'єкта (знос, реконструкція, порушення нормальних умов експлуатації, аварії та ін.), виявлення осіб, з вини яких відбулося передчасне вибуття об'єкта з експлуатації, внесення пропозицій щодо притягнення цих осіб до відповідальності, визначення можливостей використання окремих вузлів, деталей, матеріалів об'єкта, що списують, складання актів на списання об'єктів.

Схематично дії з оформлення вибуття основних засобів представлено на рисунку 1.13.



Рис. 1.13. Дії з оформлення вибуття основних засобів

Відповідно до пп. 14.1.191 ПКУ ліквідація основних засобів – це постачання товарів, згідно з пунктом 189.9 статті 189 Кодексу, у разі якщо основні виробничі або невикробничі засоби ліквідуються за самостійним рішенням платника податку, така ліквідація для цілей оподаткування розглядається як постачання таких основних виробничих або невикробничих засобів за звичайними цінами, але не нижче балансової вартості на момент ліквідації. Винятки, коли ПДВ не нараховують при ліквідації:

- у зв'язку з їх знищенням або руйнуванням унаслідок дії обставин непереборної сили;
- коли така ліквідація здійснюється без згоди платника податку, у т.ч. у разі викрадення;
- коли платник податку надає контролюючому органу відповідний документ про знищення, розібрання чи перетворення необоротних активів в інший спосіб, унаслідок чого необоротний актив не може використовуватися за первісним призначенням.

Підтвердження знищення, руйнування чи викрадення основних засобів здійснюється відповідно до Узагальнюючої консультації, затвердженої наказом Мінфіну від 03.08.2018 р. № 673.

У сільськогосподарських кооперативах використовуються такі акти на списання основних засобів: Акт на списання основних засобів (ф. № ОЗСГ-3) та Акт на списання автотранспортних засобів (ф. № ОЗСГ-4).

Відповідно до вимог Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених Наказом Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003р. операції з вибуття основних засобів відображаються на рахунках бухгалтерського обліку наступним чином (таблиця 1.14):

Що стосується внеску основних засобів до капіталу іншого кооперативу, то ця операція в бухгалтерському обліку відображається як продаж об'єктів основних засобів в обмін на корпоративні права. Вартість об'єкта основних засобів у цьому випадку узгоджується між засновниками.

Таблиця 1.14

Типова кореспонденція рахунків з обліку вибуття основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
<i>Відображення ліквідації основних засобів</i>			
1	Списано залишкову вартість об'єкта основних засобів, що ліквідується	976	10
2	Списано суму зносу об'єкта основних засобів, що ліквідується	13	10
3	Відображено витрати на демонтаж об'єкта основних засобів, що ліквідується	976	685, 631, 66, 65
4	Оприбутковано запаси від демонтажу об'єкта основних засобів	20	746
5	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ у випадках, передбачених Податковим кодексом України	976	641
<i>Продаж основних засобів</i>			
6	Переведено основний засіб до складу утримуваних для продажу	286	10
7	Списано суму зносу основних засобів	131	10
8	Нараховано дохід від продажу основних засобів	680	712
9	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	712	641
10	Списано залишкову вартість основних засобів	943	286
11	Отримано оплату за основні засоби	311	680
<i>Безкоштовна передача основних засобів</i>			
12	Списано залишкову вартість основного засобу, що безоплатно переданий	977	10
13	Списано суму зносу	131	10
14	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ при безоплатній передачі основних засобів	949	641

Приклад. Кооператив передав основний засіб до іншого кооперативу, як внесок до капіталу залишковою вартістю 7500 грн., знос якого склав 2500 грн. Витрати, пов'язані з передачею основних засобів склали 400 грн. Різниця між залишковою та справедливою вартістю інвестицій склала 1500 грн.

Бухгалтерські проводки, якими відображається передача основних засобів, як внесок до статутного капіталу надані в таблиці. 1.15.

Іноді кооператив може прийняти рішення про консервацію основних засобів. Причинами такого рішення є передусім припинення виробничої і господарської діяльності. Консервація основних засобів кооперативу – це комплекс заходів, спрямованих на довгострокове (але не більше трьох років) зберігання основних засобів кооперативу у разі припинення виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їх функціонування.

Таблиця 1.15

Бухгалтерські проводки з обліку передачі основних засобів, як внеску до статутного капіталу інших підприємств

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Списано знос переданих основних засобів	131	10	2500,00
Відображено залишкову вартість переданих основних засобів	14	10	7500,00
Відображено витрати, пов'язані з передачею основних засобів	977	66,65	400,00
Відображено різницю між залишковою та справедливою вартістю інвестицій	14	746	1500,00
Віднесені на фінансовий результат витрати на передачу основних засобів інвесторам	793	977	400,00

У бухгалтерському обліку на об'єкт основних засобів, що консервується, припиняється нарахування амортизації на період консервації. Витрати, пов'язані з утриманням законсервованих об'єктів, є, власне, іншими витратами операційної діяльності кооперативу і обліковуються на рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» та списуються на фінансовий результат у дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

1.4.3. Облік основних засобів в оренді

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності регламентується П(С)БО14 «Оренда».

Розглядати питання оформлення орендних операцій варто починати із відповідного договору найму (оренди), сторонами якого будуть, з одного боку, орендодавець (наймодавець), тобто сторона, що передає автомобіль в оренду, а з іншого – орендар (наймач), тобто

сторона, що приймає автомобіль в користування. За договором оренди орендодавець передає або зобов'язується передати орендарю майно в користування за плату на певний строк для здійснення господарської діяльності (ч. 1 ст. 283 ГКУ, ст. 759 ЦКУ).

До істотних умов договору оренди належать (ч. 1 ст. 284 ГКУ):

1) об'єкт оренди (склад і вартість майна з урахуванням її індексації).

2) строк, на який укладається договір оренди. Договір оренди може бути укладено як на визначений строк, так і на невизначений (ст. 763 ЦКУ). У разі закінчення строку договору оренди орендар зобов'язаний повернути взятє в оренду майно в тому самому стані, у якому його отримав, з урахуванням нормального зносу або в іншому стані, обумовленому в договорі (ч. 1 ст. 785 ЦКУ);

3) орендна плата з урахуванням її індексації;

4) порядок використання амортизаційних відрахувань;

5) відновлення орендованого майна та умови його повернення або викупу.

На орендаря покладається обов'язок проведення за його рахунок поточного ремонту. Обов'язок проведення капітального ремонту, як правило, покладається на орендодавця.

Договір оренди укладається у письмовій формі (ч. 2 ст. 799 ЦКУ). За бажанням сторін цей договір можна посвідчити нотаріально (скажімо, при високій вартості автомобіля чи при оренді одразу кількох транспортних засобів в рамках одного договору тощо). Як правило, суб'єкти господарювання передбачають у відповідних договорах, що факт передавання основного засобу в оренду вони оформлюють актом приймання-передачі. Аналогічним актом зазвичай фіксують і факт повернення орендованого засобу орендодавцю.

Суборенда можлива лише за згодою орендодавця, якщо інше не встановлено договором або законом (ст. 774 ЦКУ). За потреби в договорі оренди можна вказати можливість передавання майна в суборенду третім особам для використання за призначенням із повідомленням орендодавця (або без нього) про укладення договору суборенди.

Правовідносини щодо нарахування та сплати орендної плати прописують у договорі про оренду основного засобу. для здійснення орендних платежів складати Акт виконаних робіт (послуг), який і буде підставою для розрахунків, порядок яких визначає договір про оренду.

Такий документ підписують посадові особи як орендодавця, так і орендаря.

Об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, указаною в угоді про оренду (п. 8 П(С)БО 14 «Оренда»). Прийнятий в операційну оренду об'єкт основних засобів орендар відображає у дебеті позабалансового рахунка 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, яку зазначено в договорі оренди. Після закінчення строку оренди, при поверненні транспортного засобу, орендодавець «знімає» цю суму, показавши її у кредиті рахунка 01.

У юрособи-орендодавця переданий в оренду об'єкт основних засобів продовжує обліковуватися у складі об'єктів ОЗ, тобто на рахунку 10 «Основні засоби». Для зручності обліку переданим в оренду автомобілям доцільно присвоїти відповідний аналітичний субрахунок, відкритий для таких цілей (наприклад, 1051 «Передані в оренду транспортні засоби»). При цьому орендодавець продовжує нараховувати амортизацію (п. 16 П(С)БО 14 «Оренда»).

Орендодавець відносить суму амортизувань:

- або у дебет рахунку 23 «Виробництво» за умови, що оренда є його основним видом діяльності. Надалі цю суму списують на субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»;

- або у дебет субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності», якщо оренда не є його основним видом діяльності.

Витрати орендодавця на укладення договору оренди (юридичні послуги, комісійні винагороди) визнають іншими операційними витратами (субрахунок 949) того звітного періоду, у якому вони мали місце (п. 18 П(С)БО 14 «Оренда»).

Орендну плату орендар нараховує за усіма приписами П(С)БО 16 «Витрати» на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу отримання економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди (п. 9 П(С)БО 14 «Оренда»).

При цьому орендну плату залежно від напрямку використання орендованого основного засобу показують по дебету наступних бухгалтерських рахунків:

- 15 «Капітальні інвестиції», якщо орендований основний засіб використовують для створення (будівництва) власних об'єктів необоротних активів, а орендну плату включають до первісної вартості таких активів шляхом капіталізації;

23 «Виробництво», якщо орендований основний засіб бере участь безпосередньо у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, а суму орендної плати можна прямо віднести на конкретний вид продукції, робіт, послуг (п. 14 П(С)БО 16 «Витрати»);

91 «Загальновиробничі витрати», якщо орендований основний засіб використовують для загальновиробничих цілей (пп. 15.4 П(С)БО 16 «Витрати»);

92 «Адміністративні витрати», якщо орендований основний засіб використовують на загальногосподарські (адміністративні) цілі (п. 18 П(С)БО 16 «Витрати»);

93 «Витрати на збут», якщо орендований основний засіб використовують для збутових потреб (п. 19 П(С)БО 16 «Витрати»);

94 «Інші витрати операційної діяльності», якщо орендований основний засіб використовують для інших потреб, наприклад, для обслуговування об'єктів житлово-комунального та соціально-культурного призначення.

Якщо орендну плату орендар сплачує авансом, то таку суму доцільно відносити у дебет рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів». При цьому, остаточне списання таких витрат відбудеться у тих періодах, за які орендну плату перерахували.

В орендаря дохід від оренди визнають іншим операційним доходом (субрахунок 713 «Дохід від операційної оренди активів») відповідного звітного періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигід, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди. Якщо ж оренда є основним видом діяльності, то дохід від такої діяльності відображають на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Коли орендну плату за наступні звітні періоди орендодавець отримує авансом, її відображають спершу у складі доходів майбутніх періодів на рахунку 69. «Доходи майбутніх періодів». Надалі таку суму слід включати до складу доходів того періоду, в якому нарахували орендну плату.

Орендар при отриманні в оренду основного засобу, окрім безпосередньо орендної плати, часто має справу з супутніми витратами, що виникають у процесі експлуатації орендованого основного засобу. Наприклад, при оренді автомобілю такими витратами можуть бути: витрати на оплату автостоянки та паркування; страхування; витрати на технічне обслуговування; інші витрати, пов'язані з утриманням та

експлуатацією орендованого транспортного засобу. Ці витрати орендар обліковує так само, як і орендну плату.

Відповідно до п. 201.1 ст. 201 Податкового кодексу на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку (орендодавець) зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в ЄРПН у встановлений термін. Орендодавець складає податкову накладну на кожне повне або часткове постачання послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс) (п. 201.7 ст. 201 Податкового кодексу).

Відображення операцій з оренди основного засобу у бухгалтерському обліку наведено в таблиці 1.16.

Таблиця 1.16

Кореспонденція рахунків з обліку оренди основного засобу

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Облік у орендодавця			
1	Отримано передоплату за шість місяців оренди	311	681
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	643	641/ПДВ
3	Відображено доходи майбутніх періодів	681	69
4	Відображено дохід за місяць оренди	69	713, 703
5	Списано суму податкового зобов'язання за місяць оренди	713, 703	643
6	Нараховано амортизацію переданого в оренду основного засобу за місяць оренди	949	131
Облік у орендаря			
1	Отримано основний засіб в оренду	01	
2	Перераховано передоплату за шість місяців оренди	371	311
3	Відображено податковий кредит з ПДВ	641/ПДВ	644
4	Відображено витрати майбутніх періодів	39	371
5	Визнано витрати за місяць оренди	15, 23, 91, 92, 93, 94	39
6	Списано суму податкового кредиту за місяць	644	371
7	Понесено витрати на утримання орендованого основного засобу	15, 23, 91, 92, 93, 94	203, 66, 65, 685
8	Повернуто з оренди основний засіб	01	

Якщо кооператив орендує основний засіб у фізичної особи, то слід відзначити, що дохід від надання майна в оренду або суборенду, визначений у порядку, встановленому п. 170.1 ст. 170 Податкового кодексу, включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку (пп. 164.2.5 п. 164.2 ст. 164 ПКУ). Відповідно до пп. 170.1.1 п. 170.1 ст. 170 Податкового кодексу

податковим агентом платника податку — орендодавця щодо його доходу від надання в оренду основного засобу є орендар.

Згідно з пп. 170.1.4 п. 170.1 ст. 170 Податкового кодексу доходи оподатковуються податковим агентом під час їх нарахування (виплати) ПДФО за ставкою 18% та військовим збором 1,5%.

Приклад. Кооператив «Дніпро» взяв в оренду для адміністративних цілей на 1 місяць у свого працівника (менеджера збуту) легковий автомобіль вартістю 350 000 грн. Кооператив «Дніпро» сплачує орендну плату за місяць разом із заробітною платою, яка виплачується за другу половину цього місяця. Розмір орендної плати за місяць відповідно до договору становить 2500 грн. Сторони у договорі встановили, що нарахування орендної плати за поточний календарний місяць здійснюється в останній календарний день цього місяця, при цьому факт надання орендних послуг підтверджується актом здавання-приймання послуг. Загальна сума доходу, нарахованого за вересень 2021 р. на користь працівника, становить 12 000 грн., у тому числі заробітна плата – 9500 грн., орендна плата – 2500 грн.

Кореспонденцію рахунків з обліку оренди в кооперативі наведено в таблиці 1.17 (виплата авансу у прикладі не розглядається).

Таблиця 1.17

Кореспонденція рахунків з обліку оренди в кооперативі

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума
1	Отримано в оперативну оренду автомобіль (збільшено залишок на позабалансовому рахунку 01)	01		350000
2	Нараховано працівнику заробітну плату за вересень	93	661	9500
3	Нараховано на користь працівника орендну плату за лютий (автомобіль використовується в адміністративних цілях)	92	663	2500
4	Нараховано ЄСВ (22%) на суму заробітної плати (=9500 грн. × 22%)	93	651	2090
5	Утримано із заробітної плати ПДФО (18%) (=9500 грн. × 18%)	661	641/ПДФО	1710
6	Утримано із заробітної плати військовий збір (1,5%) (=9500 грн. × 1,5%)	661	642/ВЗ	142,50
7	Утримано з орендної плати ПДФО (18%) (=2500 грн. × 18%)	663	641/ПДФО	450
8	Утримано з орендної плати військовий збір (1,5%) (2500 грн. × 1,5%)	663	642/ВЗ	37,50
9	Повернуто з оперативної оренди автомобіль (зменшено залишок на позабалансовому рахунку 01)	01		350000
10	Перераховано ЄСВ, пов'язаний з нарахуванням і виплатою заробітної плати	651	311	2090

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума
11	Перераховано ПДФО, утриманий із заробітної плати і орендної плати (=1710 грн. + 450 грн.)	641/ПДФО	311	2160
12	Перераховано військовий збір, утриманий із заробітної плати і орендної плати (=142,50 грн. + 37,50 грн.)	642/ВЗ	311	180
13	Виплачено працівнику заробітну плату за вересень (=9500,00 грн. — 1710,00 грн. — 142,50 грн.)	661	301	7647,50
14	Виплачено працівнику орендну плату за вересень (=2500,00 грн. — 450 грн. — 37,50 грн.)	663	301	2012,50

Витрати кооперативу на поліпшення об'єкта фінансової оренди основних засобів є капітальними інвестиціями і відображаються по дебету рахунка 15 «Капітальні інвестиції» з подальшим збільшенням первісної вартості об'єкта, якщо інше не передбачено договором оренди.

1.4.4. Порядок нарахування зносу (амортизації) необоротних активів

Об'єктом амортизації є основні засоби, які мають обмежений строк корисного використання (наприклад, земля, строк корисного використання якої не обмежений, не підлягає амортизації).

Частина вартості основних засобів, яка підлягає амортизації, визначається як різниця між собівартістю об'єкта і його ліквідаційною вартістю. Під ліквідаційною вартістю, як відомо, розуміють суму, яку кооператив очікує одержати від реалізації (ліквідації) об'єкта після закінчення строку його корисного використання (експлуатації) після вирахування очікуваних затрат, пов'язаних з реалізацією (ліквідацією) об'єкта (п. 4 НП(С)БО 7).

Строки початку та припинення нарахування амортизації представлено на рисунку 1.14.

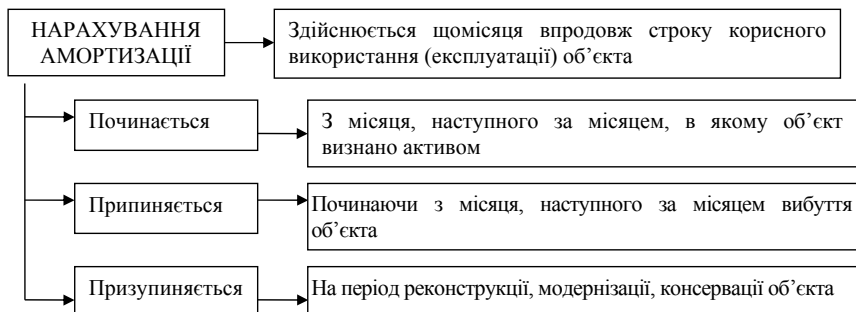


Рис. 1.14. Строки початку та припинення нарахування амортизації

Амортизація у бухгалтеріку нараховується протягом строку корисного використання, який закріплюють в розпорядчому акті (п. 23 НП(С)БО 26). Строк корисного використання встановлює комісія по кооперативу. Строк корисної експлуатації представлено на рисунку 1.15.

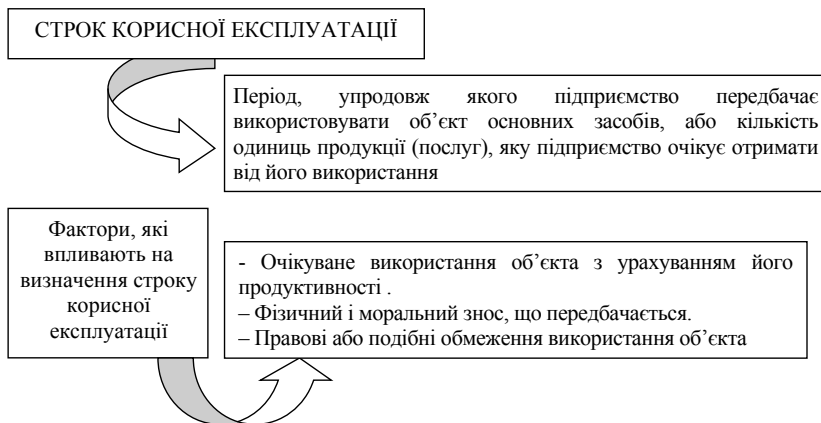


Рис. 1.15. Строк корисної експлуатації та фактори, за якими його визначають

Сума нарахованої амортизації щодо основних засобів включається у витрати тих ділянок виробництва (обігу), де знаходяться в експлуатації основні засоби.

Існують різні методи нарахування амортизації, які відповідно до п.26 П(С)БО 7 обираються кооперативом самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від їх використання. Якщо очікуваний спосіб отримання економічних вигод міняється, може бути вибраний інший метод нарахування амортизації.

Методи нарахування амортизації можна умовно поділити на два види:

- методи амортизації, які базуються на тривалості використання основних фондів (прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний);
- метод амортизації, який базуються на кількості одиниць, отриманих від використання об'єкта основних фондів (виробничий).

Метод амортизації об'єкта основних засобів переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його

використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Амортизація основних засобів (окрім інших необоротних матеріальних активів) може нараховуватися із застосуванням вищевказаних методів:

1. Прямолінійний метод (рис. 1.16).

Перевагами цього методу є простота розрахунку і рівномірність розподілу суми амортизації між обліковими періодами, що забезпечує зіставлення собівартості продукції з доходом від її реалізації.

Недоліками методу вважають те, що він не враховує моральний знос, різну виробничу потужність основних засобів у різні роки їх експлуатації та необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки служби, а головне – у деяких випадках важко визначити зношеність окремих об'єктів основних засобів.

За цим методом сума зносу залишається завжди постійною щороку (тому визначена таким чином сума зносу часто має назву фіксованих витрат).

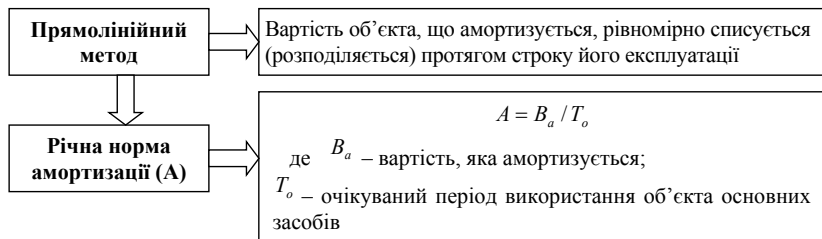


Рис. 1.16. Визначення та порядок нарахування амортизації прямолінійним методом

Облікова вартість активу зменшується з року в рік на таку саму суму. Метод – простий, раціональний, систематичний (тобто логічний, стабільний, послідовний). Його використання особливо доцільне, коли ступінь експлуатації активу в кожному обліковому періоді залишається незмінним. Він передбачає майже рівномірний спад економічної корисності активу з року в рік. Через це його використовують на практиці найчастіше з усіх наведених методів.

Приклад. Сільськогосподарський кооператив купує тротуарно-прибиральну машину з метою надання за її допомогою послуг населенню району. Початкова вартість (ціна) машини – 10 000 грн.

Ліквідаційна вартість – 1000 грн. Термін корисного використання – 5 років.

Амортизаційна вартість = 10 000 – 1000 = 9000 (тис. грн.).

Амортизаційні відрахування = 10000-1000/5= 1800 тис. грн .

Дані розрахунку згрупуємо в табл. 1.18

Таблиця 1.18

Нарахування амортизації методом рівномірного (прямолінійного) списання пропорційно до часу використання, грн.

Рік	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація (знос)	Залишкова вартість (балансова)
Дата придбання	10 000	-	-	10 000
Кінець року 1	10 000	1800	1800	8200
Кінець року 2	10 000	1800	3600	6400
Кінець року 3	10 000	1800	5400	4600
Кінець року 4	10 000	1800	7200	2800
Кінець року 5	10 000	1800	9000	1000

Регулюючий запис з нарахування зносу машини у кожному обліковому періоді буде однаковим протягом усього терміну її корисного використання.

2. Метод зменшення залишкової вартості (рис. 1.17).

Цей метод застосовують до таких видів довгострокових активів, які вже на ранній стадії використання втрачають більшу частину своєї вартості, наприклад автомобілі.

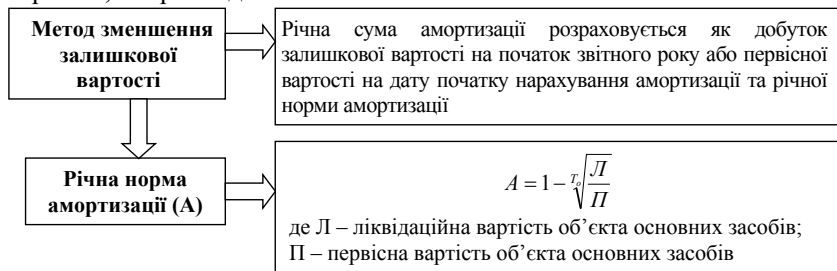


Рис. 1.17. Визначення та порядок нарахування амортизації методом зменшення залишкової вартості

Іноді також використовується припущення, що на активи на ранній стадії використання потрібно значно менше витрат на утримання і експлуатацію, ніж потім, коли вони зношені. Тому зручніше нараховувати амортизацію за методом зниженої величини, оскільки сума амортизації та витрати на утримання доповнюють один одного. Останню розраховують за такою формулою:

$$\text{Норма амортизації} = \left(1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Ліквідарна вартість}}{\text{Первісна вартість}}} \right) \times 100\%, \quad (1.3)$$

де n - кількість років корисної експлуатації об'єкта

Приклад. Розрахуємо норму амортизації (для розрахунку використовуватимемо дані прикладу при розгляді прямолінійного методу нарахування амортизації).

$$\text{Норма амортизації} = 1 - \sqrt[5]{\frac{1000}{10000}} = 1 - 0,63095 = 0,36905 \approx 0,37 (\text{або } 37\%)$$

Застосовуючи цю норму, отримаємо розрахунок амортизаційних відрахувань за роками. Дані розрахунку згрупуємо в таблицю 1.19.

Таблиця 1.19

Нарахування зносу методом зменшення залишкової вартості, грн.

Рік	Розрахунок	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація (знос)	Залишкова вартість (балансова)
Дата придбання	10 000	-	-	10 000
Кінець року 1	10000*37%	3700	3700	6300
Кінець року 2	6300*37%	2331	6031	3969
Кінець року 3	3969*37%	1469	7500	2500
Кінець року 4	2500*37%	925	8425	1575
Кінець року 5	175*37%	583	9008	992

Різновидом розглянутого методу є метод прискореного (подвоєного) зменшення залишкової вартості.

3. Метод прискореного зменшення залишкової вартості (рис. 1.18).

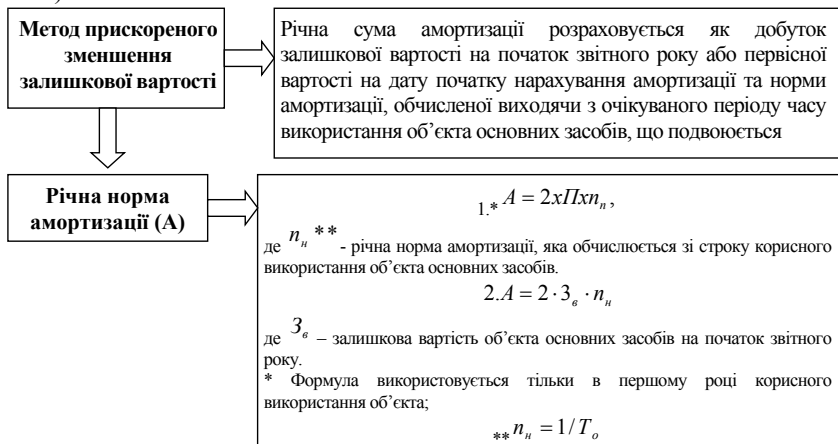


Рис. 1.18. Визначення та порядок нарахування амортизації методом прискореного зменшення залишкової вартості

Для визначення річної суми амортизаційних відрахувань отриману норму амортизації слід помножити на балансову вартість об'єкта на початок звітного року.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості ґрунтується на застосуванні будь-якої твердої ставки, проте найчастіше береться подвійна норма амортизації порівняно з нормальною, яка використовується у прямолінійному методі.

Перевагами методу прискореного зменшення залишкової вартості, як і суми цифр числа років, є нарахування більшої суми зносу першого року експлуатації активу та рівномірне зменшення цієї суми на протязі наступних облікових періодів.

Недоліком методу є відповідна прискорена норма нарахування зносу, що визначається суб'єктивно в облікових цілях.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості почали використовувати у практиці насамперед з метою зменшення оподаткування у початковий період експлуатації об'єкта.

Приклад. В розрахунку використовуватимемо дані прикладу для прямолінійного методу нарахування амортизації.

Припустимо, що амортизаційні відрахування щороку становлять: 2000 грн. щороку, а норма амортизації – 20 % щороку.

Фіксовану ставку – 20% відносять до залишкової вартості у кінці кожного року. Передбачається, що ліквідаційна вартість при нарахуванні амортизації у розрахунок не береться за винятком останнього року, коли сума амортизації обмежена величиною, необхідною для зменшення залишкової вартості до ліквідаційної.

Амортизаційні відрахування за п'ять років дорівнюватимуть:

рік 1 : $2 \cdot 20 \% \cdot 10\,000 = 4000$ грн.; *рік 2* : $2 \cdot 20 \% \cdot 6000 = 2400$ грн.;

рік 3 : $2 \cdot 20 \% \cdot 3600 = 1440$ грн.; *рік 4* : $2 \cdot 20 \% \cdot 2160 = 864$ грн.;

рік 5 : $1296 - 1000 = 296$ грн.

Регулюючий запис наприкінці кожного облікового періоду) при нарахуванні зносу активу методом прискореного зменшенню залишкової вартості матиме такий вигляд (табл. 1. 20).

Таблиця 1.20

Розрахункова таблиця

Регулюючий запис	Рік 1	Рік 2	Рік 3	Рік 4	Рік 5
Витрати на амортизацію	4000	2400	1440	864	296
Нарахований знос (автомобіль)	4000	2400	1440	864	296

Дані розрахунку згрупуємо в табл. 1.21.

Таблиця 1.21

Нарахування амортизації методом прискореного зменшення залишкової вартості, грн.

Рік	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація (знос)	Залишкова вартість (балансова)
Дата придбання	10 000	-	-	10 000
Кінець року 1	10 000	4000	4000	6000
Кінець року 2	10 000	2400	6400	3600
Кінець року 3	10 000	1440	7840	2160
Кінець року 4	10 000	864	8704	1296
Кінець року 5	10 000	296	9000	1000

4. Кумулятивний метод (рис. 1.19).

Згідно з цим методом сума зносу, що визнається витратами поточного періоду, обчислюється множенням купівельної вартості активу (мінус його ліквідаційна вартість) на кумулятивний коефіцієнт (дріб), абсолютна величина якого послідовно зменшується з року в рік.

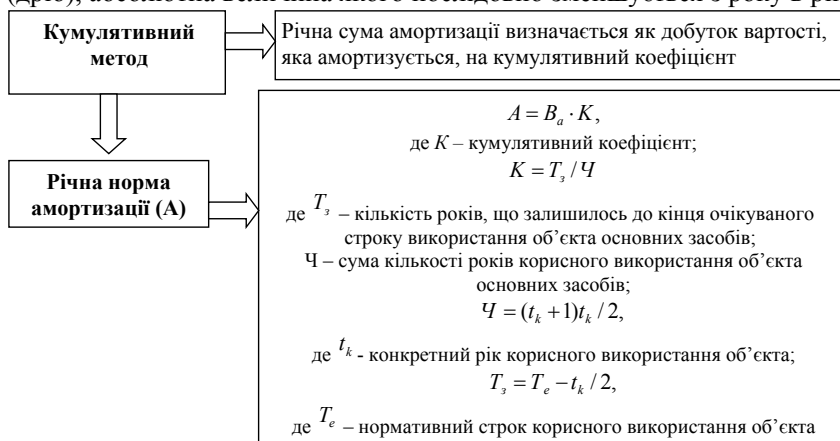


Рис.1.19. Визначення та порядок нарахування амортизації кумулятивним методом

Знаменник кожного такого дробу є сумою цифр загального числа років визначеного терміну корисної служби активу, чисельник – цифрою конкретного року експлуатації. Виконаємо необхідні обчислення на прикладі.

Перевагами цього методу порівняно з прямолінійним методом є нарахування більшої суми зносу першого року експлуатації активу та

поступове зменшення цієї суми протягом наступних облікових періодів. Однак загальна сума зносу, нарахованого протягом усього терміну корисного використання машини, однакова за обох методів.

Недоліки методу полягають у тому, що він не завжди відповідає принципу узгодженості. Сума зносу, визначена методом суми цифр числа років та визнана витратами поточного періоду, часто не узгоджується ні з фактичним використанням активу, ні з обсягом виробленої продукції, а отже, й з отриманими від експлуатації активу доходами. За таких обставин відповідність цього методу принципу узгодженості досить сумнівна.

Метод суми цифр числа років вигідний у використанні, оскільки сприяє прискоренню процесу оновлення довгострокових активів підприємства. Крім того, він досить простий, раціональний та систематичний.

Приклад. Обчислимо необхідні складові дробів для кожного року (при розрахунку використовуватимемо дані прикладу для прямолінійного методу нарахування амортизації).

Знаменник – сума цифр терміну корисного використання. Суму чисел років визначимо за формулою кумулятивного числа (формула 1.4):

$$\text{Сума чисел років (S)} = n \cdot \frac{(n+1)}{2} \quad (1.4)$$

де n — термін використання (кількість років використання засобів праці).

$$\text{Сума чисел років (S)} = \frac{(5+1)}{2} \cdot 5 = 15.$$

Чисельник – цифри (роки конкретного корисного використання) у зворотному порядку: 5, 4, 3, 2, 1:

початок року 1 – залишається 5 років до кінця терміну використання;

початок року 2 – залишається 4 роки до кінця терміну використання;

початок року 3 – залишається 3 роки до кінця терміну використання;

початок року 4 – залишається 2 роки до кінця терміну використання;

початок року 5 – залишається 1 рік до кінця терміну використання.

Кумулятивний коефіцієнт: – рік 1 – 5/15; рік 2 – 4/15; рік 3 – 3/15; рік 4 – 2/15; рік 5 – 1/15.

Кумулятивний метод нарахування амортизації застосовується з використанням коефіцієнта, у чисельнику якого числа років, термін використання засобу праці у зворотному порядку, а в знаменнику – сума років терміну використання. Потім дріб множать на вартість, що амортизується.

Нарахування зносу (амортизації) методом списання вартості за сумою чисел (кумулятивний метод) визначимо за такою формулою:

$$\text{Сума амортизаційних відрахувань} = \frac{\text{Термін експлуатації} - \text{Рік експлуатації}}{\text{Сума чисел років (S)}} \cdot \left[\begin{array}{l} \text{Первісна вартість} - \\ \text{Ліквідаційна вартість} \end{array} \right] \quad (1.5)$$

Порядок нарахування зносу – метод суми цифр числа років.

Амортизаційні відрахування:

$$\text{початок 1: } \frac{(5-0)}{15} (10\,000 - 1000) = 3000 \text{ грн;}$$

$$\text{початок 2: } \frac{(5-1)}{15} (10\,000 - 1000) = 2400 \text{ грн;}$$

$$\text{початок 3: } \frac{(5-2)}{15} (10\,000 - 1000) = 1800 \text{ грн;}$$

$$\text{початок 4: } \frac{(5-3)}{15} (10\,000 - 1000) = 1200 \text{ грн;}$$

$$\text{початок 5: } \frac{(5-4)}{15} (10\,000 - 1000) = 600 \text{ грн.}$$

Регулюючий запис наприкінці кожного облікового періоду при нарахуванні зносу методом суми цифр числа років матиме який вигляд (табл. 1.22).

Таблиця 1.22

Розрахункова таблиця

Регулюючий запис	Рік 1	Рік 2	Рік 3	Рік 4	Рік 5
Витрати на амортизацію	3000	2400	1800	1200	600
Нарахований знос (автомобіль)	3000	2400	1800	1200	600

Дані розрахунку згрупуємо в таблицю 1.23

Таблиця 1.23

Нарахування амортизації кумулятивним методом, грн.

Рік	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація (знос)	Залишкова вартість (балансова)
Дата придбання	10 000	-	-	10000
Кінець року 1	10 000	3000	3000	7000
Кінець року 2	10 000	2400	5400	4600
Кінець року 3	10 000	1800	7200	2800
Кінець року 4	10 000	1200	8400	1600
Кінець року 5	10 000	600	9000	1000

5. Виробничий метод нарахування амортизації (рис. 1.20).

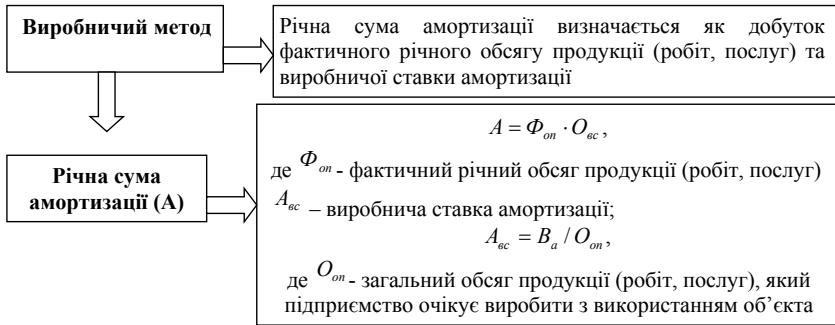


Рис. 1.20. Визначення та порядок нарахування амортизації виробничим методом

Цей метод передбачає нарахування зносу пропорційно до обсягу виконаних робіт, випуску виробленої продукції (одиниць виробленої продукції) встановлює співвідношення купівельної вартості активу (за вирахуванням його ліквідаційної вартості) з визначеним обсягом виробленої продукції.

Приклад. Обчислимо норму зносу на одиницю виробленої продукції з використанням даних попереднього прикладу. Припустимо, що пробіг автомобіля за роками становить, км:

- 1 рік – 20 000;
- 2 рік – 30 000;
- 3 рік – 10 000;
- 4 рік – 20 000;
- 5 рік – 10 000.

Цей метод застосовується тоді, коли можна ідентифікувати засоби праці, розраховані на виробництво певної кількості виробів або певного обсягу робіт. Нархування зносу (амортизації) виробничим методом визначимо за наступними формулами 1.6 та 1.7:

$$\text{Сума амортизаційних відрахувань} = \frac{\text{Фактичний обсяг виробництва}}{\text{у звітному періоді}} \times \frac{\text{Первісна вартість - Ліквідаційна вартість}}{\text{Загальний розрахунковий обсяг}} \quad (1.6)$$

Загальний розрахунковий обсяг = 20000 + 30000 + 10000 + 20000 + 10000 = 90000 км

$$\text{Виробнича ставка амортизації} = \frac{\text{Первісна вартість - Ліквідаційна вартість}}{\text{Загальний розрахунковий обсяг}} \quad (1.7)$$

$$\text{Виробнича ставка амортизації} = \frac{10000 - 1000}{90000} = 0,10 \text{ грн/км}$$

Регулюючий запис наприкінці кожного облікового періоду при нарахуванні зносу активу пропорційно до випуску виробленої продукції матиме такий вигляд (табл. 1.24).

Таблиця 1.24

Розрахункова таблиця

Регулюючий запис	Рік 1	Рік 2	Рік 3	Рік 4	Рік 5
Витрати на амортизацію	2000	3000	1000	2000	1000
Нарахований знос (автомобіль)	2000	3000	1000	2000	1000

Дані розрахунку згрупуємо в табл. 1.25.

Таблиця 1.25

Нарахування амортизації виробничим методом, грн.

Рік	Первісна вартість	Обсяг виконаних робіт	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація	Залишкова вартість (балансова)
Дата придбання	10 000	-	-	-	10000
Кінець року 1	10 000	20000	2000	2000	8000
Кінець року 2	10 000	30000	3000	5000	5000
Кінець року 3	10 000	10000	1000	6000	4000
Кінець року 4	10 000	20000	2000	8000	2000
Кінець року 5	10 000	10000	1000	9000	1000

Сума амортизації, яка визнається витратами поточного періоду, сум. нарахованого зносу та балансова вартість за цим методом змінюються порівняно з минулим періодом прямо пропорційно до кількості вироблених одиниць продукції (обсягу виконаних робіт). За використання цього методу суму зносу, яку визнають витратами поточного періоду, часто називають *змінними витратами*.

Перевагами цього методу є простота, раціональність та систематичність. Останній забезпечує також кращий рівень узгодженості суми зносу, яка визнається витратами поточного періоду з отриманими доходами, у випадку якщо використання відповідного активу не однакове у різні періоди.

Однак незважаючи на методичні та періодичні переваги, цей метод не набув широкого використання, оскільки неможливо або дуже важко визначити фактичний обсяг продукції, виробленої з використанням того чи іншого активу.

Недоліками методу вважаються його трудомісткість і обмеженість.

Метод нарахування зносу пропорційно до випуску виробленої продукції (обсягу виконаних робіт) інколи також називають *методом одиниць виробленої продукції*. В основу цього методу покладено

припущення, що фактично отриманий дохід від експлуатації відповідного активу в кожному обліковому періоді пов'язаний з випуском одиниць продукції, вироблених за його участю у цих облікових періодах. Багато бухгалтерів вважають, що на такий вид обладнання, як верстат (автомобіль), знос слід нараховувати в облікових цілях пропорційно до одиниць виробленої на ньому продукції в кожному обліковому періоді (на основі попередньо визначеного загального випуску продукції), а не просто пропорційно до часу з початку експлуатації (як передбачає рівномірний метод). Ці бухгалтери стверджують, що більшість виробничих активів беруть участь у створенні доходу (та відповідно зношуються) тільки тоді, коли вони використовуються у виробництві, а не просто з часом.

Тому щодо експлуатації транспортних засобів, мабуть, кращого методу нарахування амортизації і не слід шукати, оскільки кожен автомобіль має спідометр. Щодо верстатів, які працюють у цехах, – то тут у кожному окремому випадку можливі різні рішення, бо кількість виготовленої продукції, як правило, не можна віднести до якогось конкретного верстата, оскільки у технологічному процесі виготовлення продукції задіяні кілька видів обладнання.

Отже, можливі випадки, коли на вартість виробничого обладнання, яке використовується у цехах, краще нараховувати амортизацію за методом залежно від часу експлуатації, а не від обсягів виробництва.

Метод нарахування зносу пропорційно до випуску продукції краще використовувати тоді, коли стосовно активу, на який нараховується знос, можна визначити фактичний обсяг виробленої продукції (виконаних робіт). Використання цього методу також доцільне, коли економічна корисність того чи іншого активу зменшується скоріше через експлуатацію на виробництві, ніж просто через плин часу.

Різні методи нарахування амортизації мають переслідувати одну загальну мету: забезпечення систематичного та раціонального розподілу купівельної вартості довгострокового активу нарахуванням зносу протягом усіх майбутніх періодів його корисного використання. Однак кожен метод передбачає визнання витрат відповідно до поточного періоду різних частин загальної суми, що підлягає розподілу.

1.4.5. Облік зносу (амортизації) необоротних активів

Для обліку нарахованого зносу (амортизації) призначено рахунок 13 «Знос необоротних активів», який використовується для узагальнення інформації про нараховану амортизацію, збільшення і індексацію зносу необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що амортизуються.

Рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» має наступні субрахунки:

- 131 «Знос основних засобів»;
- 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;
- 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;
- 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»;
- 135 «Знос інвестиційної нерухомості».

Нарахування зносу (амортизації) відображається по кредиту рахунку 13 «Знос необоротних активів», списання (зменшення) суми раніше нарахованої амортизації – по дебету. Зменшення суми раніше нарахованої амортизації може відбуватися в результаті:

- вибуття необоротних активів у зв'язку з їх реалізацією;
- внеску в статутний капітал інших підприємств;
- при безкоштовній передачі;
- при ліквідації необоротних активів;
- при списанні у зв'язку з нестачею чи псуванням.

Аналітичний облік зносу необоротних активів ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів і нематеріальних активів.

Знос (амортизацію) нараховують щомісячно всі підприємства і організації, що є юридичними особами.

За час знаходження об'єктів в ремонті і простої знос (амортизацію) нараховують в загальному порядку. По бібліотечних фондах, продуктивній худобі і об'єктах, переведених в установленому порядку на консервацію, знос не нараховують.

Суму зносу (амортизації) розраховують, виходячи з наявності основних засобів на 1-е число звітного місяця. На об'єкти, що надійшли протягом звітного місяця, знос нараховують з першого числа наступного місяця; на об'єкти, які вибули з експлуатації, нарахування зносу припиняють з першого числа місяця, наступного за місяцем вибуття.

Аналогічно визначають суму зносу за подальші місяці.

За допомогою бухгалтерських проводок суму зносу (амортизації) включають у витрати виробництва, одночасно фіксуючи перехід частини вартості засобів з необоротних до складу оборотних коштів. Сума зносу підлягає списанню одночасно із списанням вартості вибулого об'єкта.

Нарахування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і припиняється на термін його реконструкції, модернізації, добудування, дообладнання, консервації.

Для нарахування амортизації необоротних активів складають *Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом на початок року*. Розрахунок використовують для визначення річної і місячної суми амортизації на 1 січня. Необоротні активи у ньому групують за групами та видами об'єктів, а також передбачають розподіл амортизації за об'єктами обліку. Цей розрахунок є підставою для включення амортизаційних відрахувань до відповідних витрат виробництва чи обігу у січні місяці.

У наступні звітні періоди суму амортизації необоротних активів за січень коригують, враховуючи зміни в їх складі за попередній місяць. При цьому щомісячно складають *Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули*.

В цій відомості зазначають вид основних засобів за класифікаційними групами та кореспондуючими рахунками, суму амортизації за об'єктами, що надійшли і вибули. За об'єктами, що надійшли, сума амортизації донараховується до попереднього місяця, а за вибулими – вираховується.

На підставі *Розрахунку нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів* та *Відомості нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули* щомісячно складають *Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів*. У ній записують розподіл амортизації за об'єктами обліку нараховану суму амортизації за минулий місяць, зміни суми амортизації за об'єктами, що надійшли й вибули, та суму амортизації, нараховану в поточному місяці (рис. 1.21).

Згідно Податкового кодексу України (ПКУ), ст.144 «Об'єкти амортизації», амортизації підлягають:

– витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності;

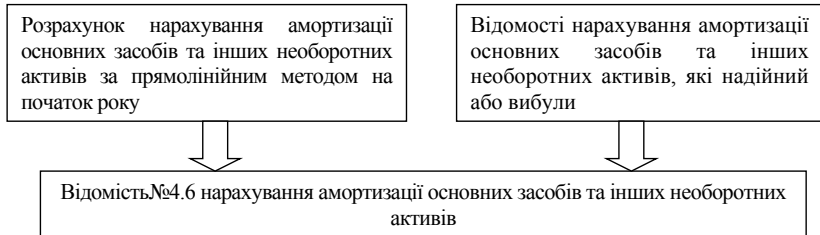


Рис. 1.21. Схема облікових записів щомісячного нарахування амортизації за прямолінійним методом

– витрати на самостійне виготовлення основних засобів, вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, в тому числі витрати на оплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних засобів;

– витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року;

– витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі;

– капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання об'єкта інвестування (основного засобу, нематеріального активу) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації по такому об'єкту відповідно до положень підпункту 137.2.1 пункту 137.2 статті 137 ПКУ;

– сума переоцінки вартості основних засобів, проведеної відповідно до статті 146 ПКУ;

– вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів.

Не підлягають амортизації, згідно ст. 144.2, та повністю відносяться до складу витрат за звітний період витрати платника податку на:

- утримання основних засобів, що знаходяться на консервації;
- ліквідацію основних засобів;
- придбання (виготовлення) сценічно-постановочних предметів вартістю до 5 тисяч гривень театральньо-видовищними підприємствами – платниками податку;
- витрати на виробництво національного фільму та придбання майнових прав інтелектуальної власності на національний фільм.

Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування (ст.144.3):

- витрати бюджетів на будівництво та утримання споруд благоустрою та житлових будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів;
- витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування;
- витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів;
- вартість гудвілу;
- витрати на придбання/самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невіробничих основних засобів.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не менше ніж визначено в пункті 145.1 і призупиняється на період його виводу з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин) на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації).

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід урахувати:

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

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання, але він не може бути меншим, ніж визначено в пункті 145.1 Податкового кодексу України, а саме в класифікації груп основних засобів.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання (крім виробничого методу нарахування амортизації).

Амортизація основних засобів проводиться до досягнення залишкової вартості об'єктом його ліквідаційної вартості.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби);

Амортизація об'єктів груп 9, 12, 14, 15, визначених у пункті 145.1, нараховується за методами, що наведені в підпунктах 1 і 5 підпункту 145.1.5 Податкового кодексу України.

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів (субрахунки 111 та 112) може нараховуватися за рішенням платника податків у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується, та решта 50 % вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 % його вартості.

На основні засоби груп 1 та 13 амортизація не нараховується.

Суми амортизаційних відрахувань не підлягають вилученню до бюджету, а також не можуть бути базою для нарахування будь-яких податків та зборів.

Нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Нарахування зносу необоротних активів оформляється такими записами на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 1.26).

Таблиця 1.26

Кореспонденція рахунків з обліку зносу необоротних активів

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Нарахована амортизація (знос) на об'єкти основних засобів та інших необоротних активів:		
- виробничого призначення	23	131, 132, 133
- загальновиробничого призначення	91	131, 132, 133
- адміністративного призначення	92	131, 132, 133
- що забезпечують збут продукції	93	131, 132, 133
- житлово-комунального та соціально-культурного призначення	949	131, 132, 133
- що забезпечують усунення наслідків надзвичайних подій	977	131, 132, 133
- що використовуються на будівництві та реконструкції основних засобів	15	131, 132, 133
Дооцінка раніше нарахованого зносу пропорційно до зміни вартості основного засобу	423	131
Списано суму зносу за уціненими основними засобами	131	10
Списано суму зносу реалізованих основних засобів	131	10
Списано суму зносу ліквідованих основних засобів	131	10
Списано суму зносу переданих основних засобів до статутного капіталу	131	10
Списано суму зносу інших необоротних матеріальних активів при їх вибутті з господарства	132	11
Списано суму накопиченої амортизації нематеріальних активів при їх списанні з балансу	133	12

Синтетичний облік за рахунком 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» ведеться в Журналі-ордері № 4 А с.-г. Записи за кредитом цього рахунку здійснюють на підставі Відомості № 4.6 с.-г. або № 4.7 с.-г. Кредитовий оборот за рахунком 13 переносять до Головної книги.

1.4.6. Облік інших необоротних матеріальних активів

Інших необоротними матеріальними активами вважають необоротні активи, які згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», не обліковуються у складі основних засобів. Саме визначення необоротних матеріальних активів у П(С)БО 7 не наводиться, але сказано, що підприємства можуть самостійно встановлювати ознаки для предметів, які входять до складу необоротних матеріальних активів (п.5 П(С)БО 7).

Вартісну межу для основних засобів і інших необоротних активів підприємство визначає самостійно. Це рішення воно закріплює в обліковій політиці. На практиці більшість кооперативів використовує

норми, закріплені в пп. 14616138 ПКУ, згідно з яким для податкового обліку основних засобів встановлено межу в 20000 грн.

Матеріальні активи, строк служби яких не більше 1 року, відносяться (незалежно від їх вартості) до складу малоцінних і швидкозношуваних предметів (МШП) та обліковуються у складі запасів підприємства (п. 6 П(С)БО 9 «Запаси»).

Інші необоротні матеріальні активи обліковуються на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Цей рахунок призначений для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух інших необоротних матеріальних активів, які не відображені у складі об'єктів обліку на рахунку 10 «Основні засоби».

За дебетом рахунку 11 відображається надходження (придбаних, створених, безкоштовно отриманих) інших необоротних матеріальних активів на підприємстві (за первісною вартістю); сума витрат, пов'язана з поліпшенням об'єкта (реконструкція, модернізація), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів в кореспонденції з кредитом рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» має такі субрахунки (табл. 1.27).

Таблиця 1.27

Склад рахунків другого порядку до рахунку 11 «Інші необоротні активи»

№ субрах.	Назва субрахунку
111	«Бібліотечні фонди»
112	«Малоцінні необоротні матеріальні активи» (швидкозношувані предмети, спецодяг і спецвзуття, постільна білизна
113	«Тимчасові (нетитульні) споруди»
114	«Природні ресурси»
115	«Інвентарна тара»
116	«Предмети прокату»
117	«Інші необоротні матеріальні активи»

За кредитом рахунку 11 відображається вибуття інших необоротних матеріальних активів в результаті продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі ліквідації об'єкта в кореспонденції з дебетом рахунків 972 «Втрати від зменшення корисності активів», 976 «Списання необоротних активів».

На субрахунку 111 ведеться облік наявності і руху бібліотечних фондів, експонатів музеїв та ін.

На субрахунку 112 відображається вартість предметів, термін використання яких більше одного року, зокрема: спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, вартість яких відноситься на собівартість виготовленої продукції шляхом нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного строку використання таких об'єктів.

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися двома способами:

- в першому місяці використання об'єкта у розмірі 50% вартості, що амортизується, а інші 50% – в місяць їх списання з балансу;

- в першому місяці використання об'єкта – 100% його вартості.

На субрахунку 113 ведеться облік експлуатаційних тимчасових (нетитульних) споруд (загонів для тварин, літніх таборів у тваринництві, тимчасових споруд на будівельних майданчиках тощо.).

На субрахунку 114 ведеться облік наявності і руху придбаних природних ресурсів для подальшого добування щебеню, піску та ін.

На субрахунку 115 ведеться облік наявності і руху інвентарної тари (бочок, ящиків, піддонів тощо).

На субрахунку 116 ведеться облік наявності і руху активів, які призначені для видачі напрокат.

На субрахунку 117 ведеться облік наявності і руху інших необоротних матеріальних активів, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 11.

Аналітичний облік інших необоротних матеріальних активів ведеться за кожним об'єктом окремо в інвентарних картках.

На баланс підприємства необоротні матеріальні активи зараховуються за первісною вартістю, яка формується залежно від способу їх придбання. Витрати, понесені на придбання малоцінних необоротних матеріальних активів, відносяться на дебет субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» з подальшим уведенням їх в експлуатацію: Дт 11 «Інші необоротні матеріальні активи» – Кт 153.

Зарахування об'єкта до складу необоротних матеріальних активів проводиться одночасно з передачею його в експлуатацію. При цьому:

- оформляється Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗСГ-1) та Інвентарна картка обліку основних засобів;

– робиться запис: Дт 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» – Кт 153.

Приклад. Кооператив на умовах передоплати придбав монітор 23.8» LG 24MP58VQ-P вартістю 4999,00 грн (в т. ч. ПДВ) в серпні 2021 р. Витрати на доставку склали 96,00 грн (в т.ч. ПДВ). В вересні 2021 року цей об'єкт був введений в експлуатацію. Кореспонденцію рахунків наведено в таблиці 1.28.

Таблиця 1.28

Бухгалтерські проводки з придбання інших необоротних активів

Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		
	Дт	Кт	Сума
Здійснено передплату вартості монітора	371	311	4999,00
Відображено право на податковий кредит з ПДВ (=4999/6)	641	644	833,17
Оприбутковано монітор (= 4999 × 5/6)	153	631	4165,83
Відображено розрахунки з ПДВ	644	631	833,17
Відображено суму витрат на доставку по монітору (= 96 × 5/6)	153	631	80,00
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ з доставки (=96/6)	641	631	16
Сплатена вартість доставки постачальнику послуги	631	311	96
Введено в експлуатацію принтер за первісною вартістю (= 4165,83+80,00 = 4245,83)	112	153	4245,83
Проведений взаємозалік заборгованостей	631	371	4999,00

Амортизація таких необоротних матеріальних активів може нараховуватись за прямолінійним або виробничим методом. Для решти об'єктів, амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів у першому місяці їх використання у розмірі 50% вартості, що амортизується, і решта 50% вартості – у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) або 100 % його вартості в першому місяці використання об'єкта.

Аналітичний облік зносу інших матеріальних необоротних активів ведеться за кожним об'єктом. Для відображення накопиченого зносу інших необоротних матеріальних активів застосовується субрахунок 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів».

Об'єкт необоротних матеріальних активів може виключатися з активів підприємства в разі продажу, безоплатної передачі або ліквідації. Фінансовий результат від вибуття необоротних матеріальних активів визначається згідно з п. 34 П(С)БО 7 як різниця між доходом від

вибуття і залишковою вартістю об'єкта разом з непрямыми податками та витратами, пов'язаними з таким вибуттям.

Якщо вибуває об'єкт необоротних матеріальних активів, за яким раніше була нарахована амортизація в розмірі 100% вартості, то його вартість при вибутті визначається шляхом ділення вартості групи об'єктів, що обліковується на субрахунку 112, на кількість об'єктів, що входять до складу такої групи.

При вибутті об'єкта необоротних матеріальних активів оформляється:

- Акт вибуття основних засобів (форма № ОЗСГ-3) – при ліквідації;
- Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗСГ-1) – при продажу.

Приклад. Кооператив реалізував монітор за 3000 грн за півроку експлуатації (дані попереднього прикладу). Кореспонденція рахунків в цьому випадку за різними методами нарахування амортизації буде мати наступний вигляд (таблиця 1.29).

Затрати на ремонт, який здійснюється для підтримки об'єкта необоротних матеріальних активів в робочому стані, відносяться на витрати періоду. Якщо ремонт пов'язаний з дообладнанням, реконструкцією або модернізацією об'єкта необоротних матеріальних активів, що приведе до збільшення в майбутньому економічних вигід, то первісна вартість необоротних матеріальних активів збільшується на суму таких витрат.

Таблиця 1.29

Бухгалтерські проводки з реалізації інших необоротних активів

Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		
	Дт	Кт	Сума
При нарахуванні амортизації за методом «50/50»			
Відображено нарахування амортизації в першому місяці використання монітора ($= 0,5 \times 4245,83$)	92	132	2122,92
Переведення монітора в групу вибуття за залишковою вартістю ($= 4245,83 - 2122,92$)	286	112	2122,91
Списано нарахований знос монітора	132	112	2122,91
Відображено дохід від реалізації монітора	680	712	3000,00
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ ($= 3000/6$)	712	641	500,00
Списано залишкову вартість монітора	943	286	2122,91
Списано чистий дохід від продажу на фінансовий результат операційної діяльності	712	791	2500,00
Списано собівартості реалізації на фінансовий результат операційної діяльності	791	943	2122,91

Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		
	Дт	Кт	Сума
При нарахуванні амортизації за методом «100%»			
Відображено нарахування амортизації в першому місяці використання монітора	92	132	4245,83
Списано нарахований знос монітора при вибутті (залишкова вартість дорівнює нулю)	132	112	4245,83
Відображено дохід від реалізації монітора	680	712	3000,00
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (=3000/6)	712	641	500,00
Списано чистий дохід від продажу на фінансовий результат операційної діяльності	712	791	2500,00

Інвентарні картки на інші необоротні активи, що надійшли або вибули протягом місяця зберігають в картотечі окремо. В кінці місяця на їх підставі заповнюють Картку обліку руху інших необоротних активів. На підставі даних карток руху інших необоротних активів складають Аналітичні дані до рахунку 11, які містяться в відомості № 4.1 с.-г. аналітичного обліку по рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

В аналітичних даних відображають за кожним рахунком і в розрізі субрахунків залишок на початок місяця, обороти по дебету і кредиту і залишок на кінець місяця. Підсумок по кожному рахунку звіряють з даними синтетичного обліку рахунку 11 та в Головній книзі.

Синтетичний облік за рахунком 11 ведуть в Журналі-ордері № 4 А с.-г. Записи по кредиту рахунку 11 здійснюють на підставі первинних документів ф. № ОЗСГ-3 «Акт на списання основних засобів», № ОЗСГ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів», затверджених наказом Мінагрополітики від 27.09.2007 р. № 701, бухгалтерських довідок. В кінці місяця кредитові обороти рахунку з Журналу-ордера № 4 А с.-г. переносять до Головної книги.

1.4.7. Облік нематеріальних активів

Порядок визнання, складу, оцінки і відображення нематеріальних активів в обліку і звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи».

Нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) та утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу,

якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Для узагальнення інформації про наявність і рух нематеріальних активів призначений рахунок 12 «Нематеріальні активи».

За дебетом рахунку 12 «Нематеріальні активи» відображається придбання або отримання в результаті розробки нематеріальних активів, облічених за первинною вартістю, і сума оцінки таких активів, а за кредитом – вибуття в результаті продажу, безоплатної передачі або списання при неможливості отримання підприємством в майбутньому економічних вигод від їх використання і сума уцінки нематеріальних активів.

На субрахунку 121 «Права користування природними ресурсами» ведеться облік наявності об'єктів, права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічна та інша інформація про природне середовище.

На субрахунку 122 «Права користування майном» ведеться облік наявності прав користування майном (право користування земельними ділянками, будівлями, право на оренду приміщень та ін.).

На субрахунку 123 «Права на знаки для товарів і послуг» ведеться облік наявності прав на використання знаків інших фірм для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо).

На субрахунку 124 «Права на об'єкти промислової власності» ведеться облік наявності прав на об'єкти промислової власності (права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від несумлінної конкуренції та ін.).

На субрахунку 125 «Авторські та суміжні з ними права» ведеться облік наявності авторських і суміжних з ними прав (права на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних та ін.).

На субрахунку 127 «Інші нематеріальні активи» ведеться облік інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство (права на здійснення діяльності (ліцензія, патент), використання економічних та інших привілеїв тощо).

Документальне оформлення руху нематеріальних активів здійснюється на підставі документів:

1) що підтверджують факт передачі підприємству прав – договору (угоди) на передачу прав користування нематеріальними активами, актів приймання передачі матеріальних носіїв тощо;

2) що підтверджують створення даного активу – патентів на винахід, свідоцтв на корисну модель, сертифікатів, патентів на промисловий зразок, товарний знак, знак обслуговування тощо, а також актів приймання-здачі результатів робіт чи замовлень.

Крім звичайних бухгалтерських первинних документів у підприємства повинні бути додаткові (юридичні) документи, які підтверджують право власності на такі активи. Зокрема, для підтвердження:

- права користування природними ресурсами – потрібно мати документи, оформлені в законодавчо встановленому порядку (наприклад, спецдозвіл на видобуток корисних копалин);
- права користування майном – договір на право користування, договір оренди або найму;
- права на об'єкти промислової власності – патент, ліцензію, свідоцтво, свідоцтво на розповсюдження, опис тощо;
- авторського права і суміжних з ним прав – свідоцтво, ліцензію, ліцензійний договір, акт передачі виключних авторських прав, виконання договору на виробництво фоно- і відеограми тощо;
- прав на інші НА – ліцензію, патент, договір тощо.

Під час надходження НА оформляється Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-1). Акт оформляється в одному примірнику на кожний окремий об'єкт. Оформляється акт приймальною комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або керівника підприємства. Також рекомендовано оформити наказ про введення в господарський оборот НА, у якому встановити строк корисного використання НА. Встановлення строку корисного використання оставлено на розсуд підприємства в межах терміну дії ліцензійної угоди й передбачуваного періоду використання програмного забезпечення.

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс кооперативу за первісною вартістю, яка формується в залежності від способу надходження. Для обліку витрат підприємства на придбання (створення) нематеріальних активів використовують рахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». За дебетом рахунка 154 відображається збільшення витрат на придбання або створення нематеріальних активів, за кредитом зменшення витрат унаслідок введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів.

Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-2) застосовується для аналітичного обліку НА, а також для аналітичного обліку групи однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів, що надійшли в одному календарному місяці та одній відповідальній за їх використання особі. Інвентарна картка ведеться в бухгалтерії на кожний об'єкт або групу об'єктів НА, заповнюється в одному примірнику на основі типової форми № НА-1.

Нематеріальний актив амортизується протягом строку його корисного використання. Цей строк установлюється підприємством у момент визнання об'єкта активом. Рішення про вибір методу амортизації для кожної групи НА фіксується в наказі про облікову політику підприємства. Для обліку сум накопиченої за об'єктами НА амортизації спеціальна типова форма не встановлена, тому підприємство може розробити таку форму самостійно, передбачивши в ній усі необхідні для обліку реквізити, перелічені у ст. 9 Закону № 996 (найменування амортизовуваного об'єкта НА; його первісну вартість; строк корисного використання; дату початку і закінчення нарахування амортизації; метод амортизації; ліквідаційну вартість тощо).

Нематеріальний актив підлягає списанню з балансу у разі його вибуття або внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством у подальшому економічних вигод від його використання.

При вибутті НА внаслідок їх списання (ліквідації) оформляється Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-3). Типова форма № НА-3 складається у двох примірниках комісією, яка призначається наказом керівника підприємства. Форма підписується головою і членами комісії, а також особою, відповідальною за використання НА, і затверджується керівником підприємства (або уповноваженою особою).

Аналітичний облік нематеріальних активів здійснюється за видами і окремими об'єктами нематеріальних активів. Аналітичний облік наявності і руху нематеріальних активів та їх зносу ведеться у ф. ВНА-1 «Відомість обліку нематеріальних активів , нарахуваної амортизації (зносу)».

Приклад. Кооператив придбав комп'ютерну програму для ведення бухгалтерського обліку за 10000 грн (без ПДВ) на умовах ліцензії кінцевого користувача. Комп'ютерну програму підприємство

планує використовувати протягом 5 років, амортизація на неї нараховується прямолінійним методом. За договором придбано права кінцевого користувача (виключно майнові права на комп'ютерну програму) і цю комп'ютерну програму відображають на субрахунку 125 «Авторське право». Слід врахувати, що відповідно до ПКУ операції з постачання програмної продукції тимчасово, з 1 січня 2013 року по 1 січня 2023 року, звільняються від оподаткування ПДВ. Кореспонденцію рахунків з обліку комп'ютерної програми наведено в таблиці 1.30.

Таблиця 1.30

Облік нематеріальних активів

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
Перераховано предоплату постачальнику за придбання комп'ютерної програми	371	311	12000
Оприбутковано придбану комп'ютерну програму	154	631	12000
Зараховано придбаний об'єкта до складу нематеріальних активів	125	154	12000
Відображено взаємозалік заборгованості	631	371	12000
Нараховано амортизацію за перший місяць використання	92	133	12000/5/12 =200

Слід відзначити, що у випадку, якщо кооператив придбав не ліцензію кінцевого користувача, а саму комп'ютерну програму (кінцевий користувач отримав право на користування примірником комп'ютерної програми, проте у такого користувача немає права відтворювати (тиражувати) і продавати комп'ютерну програму іншим особам), то її слід відображувати на субрахунку 127 «Інші нематеріальні активи». Якщо програмне забезпечення є невід'ємною складовою основного засобу (наприклад, комп'ютер не може функціонувати без операційної системи), то вартість такої програми включається до вартості основного засобу.

Якщо надаються права на використання комп'ютерної програми, то кооператив відображає в обліку роялті – винагороду за використання або за надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності. Плата за програмне забезпечення включається до витрат періоду.

1.5. Облік розрахунків у кооперативі

1.5.1. Облік розрахунків з покупцями і замовниками, постачальниками та підрядниками

Під час своєї господарсько-виробничої діяльності в сільськогосподарських кооперативах виникають платіжні взаємовідносини із іншими підприємствами і фізичними особами. Такі розрахунки впливають на формування основних і оборотних засобів, реалізацію виробленої продукції та надання послуг, розрахунки з фінансовими органами і органами соціального забезпечення. Виникнення таких взаєморозрахунків між підприємствами передбачене встановлення серед них відповідних прав та обов'язків.

Облік розрахунків з покупцями і замовниками, постачальниками та підрядниками здійснюється на підставі господарських договорів та первинних документів, що засвідчують факт здійснення господарської операції.

Взаємовідносини сільськогосподарського кооперативу з покупцями і замовниками, постачальниками та підрядниками будуються на основі господарських договорів купівлі-продажу продукції (товарів) та інших договорів на виконання робіт, надання послуг, в яких відображені зобов'язання покупця (замовника) провести оплату за відвантажену йому продукцію, виконані роботи, надані послуги, за договірною вартістю. Згідно п.2. ст.180 Господарського кодексу України Господарський договір вважається укладеним, якщо між сторонами у передбачених законом порядку та формі досягнуто згоди щодо усіх його істотних умов. Істотними є умови, визнані такими за законом чи необхідні для договорів даного виду, а також умови, щодо яких на вимогу однієї із сторін повинна бути досягнута згода.

Передача продукції постачальником покупцю повинна бути документально підтверджена, щоб уникнути непорозумінь, які можуть виникнути при розрахунках. Відпуск продукції зі складу кооперативу проводиться на підставі Довіреності (ф. М-2), яка пред'являється представником покупця разом з документом, що засвідчує його особу. В Довіреності повинні бути заповнені всі реквізити підприємства-покупця, зазначено найменування і кількість отриманої продукції, термін дії довіреності, особистий підпис представника покупця, підтверджений керівником і головним бухгалтером підприємства-

покупця, з наявністю відтиску печатки. Причому, підпис представника покупця на довіреності повинен бути ідентичний підпису одержувача продукції на відвантажувальних документах.

Для обліку розрахунків покупцями і замовниками, постачальниками та підрядниками сільськогосподарські кооперативи під час перевезення вантажу автомобільним транспортом на договірних засадах (за договором перевезення) застосовують Товарно-транспортну накладну (ТТН). Згідно наказу Міністерства транспорту України № 363 «Про затвердження Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні» (п 11.3) ТТН на перевезення вантажів автомобільним транспортом виписує Замовник (вантажовідправник) у трьох примірниках.

Згідно Правил № 363 оформлення ТТН можливе в електронній формі (Е-ТТН). Створення, відправлення, передавання, одержання, зберігання, оброблення, використання, знищення е-ТТН здійснюйте відповідно до Законів України «Про електронні документи та електронний документообіг», «Про електронні довірчі послуги».

Супровідні документи формують та додають до ТТН в тій формі, в якій склали ТТН (паперовій чи електронній) Е-ТТН застосовують у системах (програмах) електронного документообігу. Тобто це програми, через які йде обмін, зокрема, податковими накладними тощо. Оскільки Е-ТТН підписують електронними підписами замовника (вантажовідправника), водія, експедитора, вантажоодержувача, всі вони мають бути з електронними підписами. Паперову копію ТТН з підписами замовника (вантажовідправника) все ж друкують і надають водію, який також ставить свій підпис. Паперова ТТН призначена для пред'явлення поліції (за потреби). Вантаження і розвантаження вважаються закінченими після надання водієві належно оформлених ТТН у паперовій та/або електронній формі, на навантажений або вивантажений вантаж.

Рахунок-фактура – документ, який видається покупцеві продавцем та підтверджує фактичне відвантаження товарів та їх ціну. Використовується лише для податкового обліку податку на додану вартість. Такий документ подає аргумент для приймання покупцем висунутих продавцем сум ПДВ до відрахування. Вказують такі відомості як найменування та реквізити покупця і продавця, перелік товарів чи послуг, одиниці виміру, ціна, вартість, ставки і суми ПДВ. Цей документ є обов'язковим тільки для організацій, які перебувають на

загальній системі оподаткування, за якої сплачується і відшкодовується ПДВ.

Рахунок – це документ, що виписується на підставі договору купівлі-продажу товарів бухгалтером. В рахунку зазначається сума, яку повинен перерахувати платник на розрахунковий рахунок чи сплатити до каси постачальника. Прописується в документі найменування товару, одиниця виміру, кількість, ціна за одиницю, загальна сума. Вносяться реквізити, потрібні для перерахування коштів на рахунок постачальника.

Одержання права на податковий кредит з ПДВ і нарахування податкових зобов'язань можливе за наявності сформованої податкової накладної (ПН). Це значущий документ для осіб, які зареєстровані платниками ПДВ. Даний документ виписують при здійсненні продажу товарів за кожен день. В електронній формі з дотриманням встановлених законодавством умов формується ПН та додатки до неї із наявністю електронного підпису. Всі ПН реєструються в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) за формою, чинною на день реєстрації (п. 3 Порядку № 1307). Із 01.03.2021 реєстрація в ЄРПН винятково ПН, що склалися за новою формою у редакції Наказу № 734, незалежно від дати їх оформлення. ПН складає постачальник (продавець) на дату, коли виникають податкові зобов'язання.

Документом, що складається в період здачі виконаних робіт чи наданих послуг між замовником і виконавцем є Акт прийнятих робіт та наданих послуг. В ньому вказані надані послуги та закінчені роботи із фіксуванням періоду виконання та вартості.

Розрахунки з постачальниками і виконавцями, покупцями і замовниками ведуться, як правило, в безготівковій формі, але можливі як і з каси готівкою, яка отримана з каси обслуговуючого банку, так і з виручки від реалізації товарів, продукції (робіт і послуг) підприємства, що передбачено Постановою Національного банку України від 29.04.2009р. № 252, зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 21.05.2009р. за № 448/16464 «Про затвердження Змін до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні».

При здійсненні розрахунків готівкою постачальник (виконавець), одержуючи готівку, зобов'язаний надати покупцям (замовникам) відривну Квитанцію прибуткового касового ордеру та розрахункові документи (рахунок-фактуру, акт виконаних робіт, наданих послуг, товарний чек (корінець прибуткового касового ордеру і податкову

накладну), які є підставою про проведення розрахунків з постачальником готівкою.

Узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи і надані послуги, крім заборгованості, яка забезпечена векселем, ведеться на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», який має такі субрахунки:

361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;

362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;

За дебетом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у тому числі на виконання бартерних контрактів), яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів та включені у вартість реалізації, за кредитом – сума платежів, які надійшли на рахунки кооперативу в банківських установах, у касу, та інші види розрахунків. Сальдо розрахунку відображає заборгованість покупців та замовників на одержану продукцію (роботи, послуги).

На субрахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» аналітичний облік ведеться у гривнях та валюті, обумовлений договором.

Приклад. Сільськогосподарський кооператив реалізував 10 тонн пшениці покупцеві. Справедлива вартість 1 тонни пшениці 4000 грн., ціна реалізації – 6000 грн. за тонну з ПДВ. Виручка за реалізовану пшеницю надійшла на поточний рахунок кооперативу.

Порядок розрахунків з покупцями і замовниками узагальнимо в таблиці 1.31.

Таблиця 1.31

Бухгалтерські проводки з обліку розрахунків з покупцями і замовниками

Зміст операцій	Документ	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		дебет	кредит	
Списано пшеницю, яка оцінена за справедливою вартістю, на реалізацію (10т*4000 грн.)	Накладна	901	27	40000,0
Відображено дохід від реалізації пшениці, яка оцінена по справедливій вартості (10т*6000 грн.)	Рахунок	361	701	60000,0
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (60000/6)	Податкова накладна	701	641	10000,0

Зміст операцій	Документ	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		дебет	кредит	
Погашено покупцем заборгованість	Виписка банку	311	361	60000,0
Перераховано ПДВ до бюджету	Виписка банку	641	311	10000,0
На фінансові результати списуються чистий доходи від реалізації пшениці (60000грн-10000грн)	Розрахунок бухгалтерії	701	791	50000,0
Списується на фінансові результати вартість реалізованої пшениці	Розрахунок бухгалтерії	791	901	40000,0
Списаний на прибуток фінансовий результат за підсумками звітного періоду (22500грн-20250грн)	Розрахунок бухгалтерії	791	441	20000,0

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожним покупцем та замовником, за кожним пред'явленим до сплати рахунком у Відомості аналітичного обліку по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» (ф.№ 6.6 с.-г.).

Синтетичний облік ведеться в Журналі-ордері №6 с.-г. Записи в Журнал-ордер № 6 с.-г. з кредиту рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» здійснюються на підставі Відомості № 6.6 с.-г. аналітичного обліку по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками». У Відомості № 6.6 с.-г. наводиться перелік всіх покупців і замовників за звітний період або заборгованість за попередні періоди. За кожним з них показуються залишки на початок і кінець місяця і обороти за дебетом і кредитом за звітний період. Заповнюється відомість на підставі реєстрів ф. № 6.1 с.-г., № 6.2 с.-г., первинних документів та аркушів-розшифровок.

Залишки за рахунком 36 на кінець звітного періоду показуються в розгорненому вигляді: по дебету рахунку – суми заборгованості покупців, по кредиту – суми передоплати, під які не відвантажена продукція, а також суми переоплат, під які не відвантажена продукція, та ті, що підлягають поверненню.

Всі операції, пов'язані з розрахунками сільськогосподарського кооперативу з постачальниками та підрядчиками за придбані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи або надані послуги, знаходять відображення на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» незалежно від того, одночасно або заздалегідь

проводилась оплата пред'явлених рахунків. Рахунок 63 має такі субрахунки:

631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;

632 «Розрахунки з іноземними постачальниками».

На рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» відображаються розрахунки з підприємствами, організаціями і фізичними особами за отримані товарно-матеріальні цінності, проведені (виконані) роботи і надані послуги, включаючи надання електроенергії, газу, пару, води та н., а також з доставки або переробки сировини. На цьому рахунку проводять також розрахунки з підприємствами транспорту і зв'язку, за отримані послуги з перевезень, у тому числі розрахунки за недоборами і переборами тарифу (фрахту), а також розрахунки за всі види послуг зв'язку.

За дебетом рахунку 63 відображаються суми, що сплачені за рахунками і заліки за заздальгідь виданими, в установленому порядку, авансами. Відфактуровані (оформлені до сплати рахунком-фактурою) і сплачені товарно-матеріальні цінності, що знаходяться в дорозі або не вивезені зі складу постачальників, обліковують як дебіторську заборгованість.

За кредитом рахунку 63 відображається вартість товарно-матеріальних цінностей, що фактично надійшли, виконаних робіт, спожитих послуг в кореспонденції з дебетом рахунків обліку цих цінностей або відповідних рахунків витрат.

Сума ПДВ з товарів, що надійшли, при наявності Податкової накладної визнається податковим кредитом і відображається за дебетом рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами», субрахунку 6413 «Розрахунки за податковим кредитом з ПДВ» і кредиту рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

В синтетичному обліку рахунок 63 кредитують на суму розрахункових документів постачальника. Суми нестачі товарно-матеріальних цінностей понад норми природних втрат проти відфактурованої кількості, а також невідповідність цін, обумовлених договором (або у зв'язку з допущенням арифметичних помилок), відображаються за кредитом рахунку 63 і за дебетом субрахунку 374 «Розрахунки за претензіями». Типові бухгалтерські проводки з обліку розрахунків з постачальниками наведено в таблиці 1.32.

Таблиця 1.32

Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з постачальниками

Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Оприбутковані фактично отримані від постачальників:		
– сировина і матеріали	201	631
– паливо	203	631
– будівельні матеріали	205	631
– запасні частини	207	631
– матеріали сільськогосподарського призначення	208	631
2. Відображена заборгованість при одержанні МШП від постачальників	22	631
3. Відображення суми за договором постачання:		
– при придбанні основних засобів за плату	152	631
– при придбанні нематеріальних активів	154	631
4. Відображення затрат з реконструкції, модифікації її, забудови, дообладнання об'єктів основних засобів	152	631
5. Оплачено постачальникам і підрядчикам:		
– з поточного рахунка в національній валюті	631	311
– з поточного рахунка в іноземній валюті	632	312
– через акредитив	631	313
– виданими векселями	631	51, 62
– за рахунок позик банку	631	50, 60
6. Проведено залік взаємної заборгованості за додатковою угодою	631	361
7. Видано аванс постачальнику або підрядчику	371	311
8. Зараховано постачальнику за попередньо виданим авансом	631	371
9. Пред'явлені претензії до постачальників за недостачу вантажів, невідповідність тарифів по перевезеннях	374	631
10. Відображена сума платежів, що надійшла на поточний рахунок по претензіях	311	374

Аналітичний облік ведеться окремо за кожним постачальником та підрядником у Журналі-ордері 3В с.-г., який поєднано з відомістю аналітичного обліку. Записи до журналу-ордера 3В с.-г. здійснюють на підставі реєстру операцій за розрахунками з постачальниками та підрядниками (ф.№ 3.3 с.-г.) та первинних документів. Підсумки записів по кредиту рахунка 63 з журналу-ордера переносять до головної книги.

1.5.2. Розрахунки за виданими авансами

Сільськогосподарські кооперативи можуть здійснювати авансові платежі:

– постачальникам та підрядникам за договорами на будівництво будівель і споруд або за договорами купівлі-продажу матеріальних цінностей;

– орендодавцям – за договорами оренди;

– іншим організаціям – за договорами, що передбачають попереднє авансування.

Аванс є грошовою сумою або іншою майновою цінністю, яка попередньо передається в рахунок виконання договірної зобов'язання (наприклад, за наступні поставки) – це повний або частковий платіж. Здійснюючи такий платіж, покупець фінансує продаж за деякий час до надходження товару.

Основними документами при розрахунках за виданими авансами є: договори купівлі-продажу, договори підряду; накладні, рахунки-фактури, акти виконаних робіт, що підтверджують факт отримання товарів, приймання виконаних робіт та послуг; банківські документи.

Для обліку розрахунків за виданими авансами на сільськогосподарських кооперативах під поставку матеріальних цінностей (виконання робіт, надання послуг), а також з оплати продукції та робіт, прийнятих замовником за частковою готовністю, передбачено рахунок 371 «Розрахунки за авансами виданими».

За дебетом субрахунку 371 Розрахунки за авансами виданими» відображаються суми виданих авансів іншим підприємствам у кореспонденції з кредитом рахунків:

301 «Готівка в національній валюті» – при виплаті авансу готівкою з каси підприємства;

311 «Поточні рахунки в національній валюті» – при перерахуванні коштів з поточного рахунку підприємства;

313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» – при здійсненні авансування за рахунок коштів на інших рахунків в банку;

60 «Короткострокові позики» – при сплаті авансу за рахунок короткострокової позики банку.

За кредитом субрахунку 371 «Розрахунки за авансами виданими» відображаються суми:

– погашені заліками заборгованості при розрахунках за поставлені матеріали (виконані роботи) – дебет рахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;

– суми авансів, повернені постачальниками та підрядниками як невикористані – дебет рахунків 311 «Поточні рахунки в національній

валюти», 60 «Короткострокові позики», 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» тощо;

- суми раніше виданих авансів, для стягнення яких пред'явлений позов до арбітражного суду – дебет рахунку 374 «Розрахунки за претензіями»;

- при списанні прострочених авансів за якими створено резерв сумнівних боргів – дебет рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів»;

- при списанні прострочених авансів за якими не створено резерву – дебет рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Приклад. Сільськогосподарський кооператив, згідно з підписаним племінним господарством СВК «Рання зоря» договором на поставку племінних телиць та складеного графіку оплат, перерахувало аванс в сумі 150000 грн. Постачальником після отримання передоплати поставлено 20 телиць за ціною 12500 грн без ПДВ. Кооператив сплатив залишок суми після поставки телиць. Зазначені операції узагальнено в таблиці 1.33.

Таблиця 1.33

Відображення розрахункових операцій за виданими авансами

Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	дебет	кредит	
Сільськогосподарський кооператив Перераховано з поточного рахунка аванс СТОВ «Рання зірка» згідно договору за племінних телиць	371	311	150000
Відображено розрахунки за податковим кредитом по ПДВ (150000/6)	641	644	25000
Поставлено племінні телиці після отримання передоплати (20*12500)	213	631	250000
Відображено розрахунки за податковим кредитом по ПДВ	644	631	50000
Зараховано частину авансу за поставлені телиці	631	371	150000
Здійснено остаточний розрахунок з СТОВ «Рання зірка»	631	311	150000
Відображено розрахунки за податковим кредитом з ПДВ (50000грн-25000грн)	641	644	25000

Аналітичний облік виданих авансів здійснюється за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення і погашення в відомості № 3.2 с.-г. Синтетичний облік розрахунків за авансами виданими ведеться в Журналі-ордері № 3 Б с.-г., кредитові підсумки з якого переносяться до Головної книги.

1.5.3. Облік розрахунків з підзвітними особами

Підзвітна особа – довірена особа підприємства, яка має ряд прав і обов’язків по відношенню до сільськогосподарського кооперативу.

Грошовий аванс – це сума, видана підзвітній особі для здійснення майбутніх платежів за виконані роботи, на купівлю матеріальних цінностей, покриття витрат на відрядження тощо.

Перелік документів, які складають для документування відрядження: наказ (розпорядження) про відрядження; посвідчення про відрядження; журнал реєстрації відряджень; Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт.

Важливим и актуальним питанням, що потребує висвітлення, виступають терміни подання Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт (таблиця 1.34).

Таблиця 1.34

Терміни подання Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт при відрядженні

Спосіб видачі авансу	Термін звітування
Працівник отримав готівку в касі	До закінчення п’ятого банківського дня, що йде за днем завершення поїздки (пп. 170.9.2 ПКУ)
Бухгалтер перерахував кошти на особисту картку відрядженого	
Працівник отримав корпоративну карту та зняв з неї готівку у банкоматі	До закінчення третього банківського дня після завершення відрядження (абз. «а» пп. 170.9.3 ПКУ)
Працівник отримав корпоративну карту та розрахувався нею безготівково	Не пізніше 10-ти банківських днів, а за наявності поважних причин до 20-ти банківських днів (абз. «б» пп. 170.9.3 ПКУ)

Згідно ПКУ (пп. 170.9.1) до оподатковованого доходу не включаються добові витрати:

– для відрядження на території України не більш 0,1 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження;

– я відрядження за кордон – не вище 80 євро за кожен календарний день такого відрядження за офіційним обмінним курсом гривні до євро, установленим Національним банком України, в розрахунку за кожен такий день.

Бухгалтерський облік розрахунків з підзвітними особами в сільськогосподарських кооперативах ведеться на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами». Це активно-пасивний рахунок, тобто сальдо по субрахунку може бути як дебетовим, так і кредитовим. Такі показники відображаються у балансі розгорнуто: дебетове сальдо – в складі оборотних активів, кредитове сальдо – в складі зобов'язань підприємства.

В дебеті його записують видані суми під звіт, а також відшкодування перевитрат, тобто погашення кредиторської заборгованості. По кредиту субрахунку 372 відображають списання підзвітних сум, яке може відбуватися шляхом повернення грошей в касу, віднесення на витрати виробництва, оприбуткування придбаних матеріальних цінностей.

Субрахунок 372 взаємодіє з Дт і Кт рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», при видачі и поверненні невикористаних підзвітних сум. Крім цього, лише з Д-т рахунків: 64 «Розрахунки за податками и платежами», а саме – субрахунку 641 «Розрахунки за податками» – на суму ПДВ відповідно до підтверджувальних документів; 92 «Адміністративні витрати» – на суму добових і використаних сум без ПДВ

Аналітичний облік ведеться в розрізі фізичних осіб, які отримали грошові кошти під звіт. Дебетове сальдо на субрахунку 372 вказує на залишки отриманих під звіт авансів, за якими ще не надані звіти. Кредитове сальдо відображає розмір перевитрат за авансовими звітами в порівнянні з сумою, отриманою під звіт.

Облік розрахунків з підзвітними особами в сільськогосподарських кооперативах ведуть в Журналі-ордері № 3А с.-г. Аналітичний облік в цьому регістрі ведуть за кожною окремо виданою в підзвіт сумою лінійно-позиційним методом записів. При відкритті журналу-ордера з попереднього регістру записують перехідні залишки на початок місяця з зазначенням дати виникнення дебіторської заборгованості.

Сальдо за субрахунком 372 «Розрахунки з підзвітними особами» може бути як за дебетом, так і за кредитом, або за дебетом і кредитом одночасно. Такі показники на кінець і початок місяця показуються в розгорнутому вигляді: дебетове сальдо – у складі оборотних активів, кредитове сальдо – у складі зобов'язань балансу.

Якщо підзвітна особа відповідає за реалізацію продукції або матеріалів (продавець магазину або іншого торгового місця тощо), то отриману від реалізації виручку відображають за дебетом субрахунку 372 (з кредиту рахунку 701), використовуючи одну з вільних граф (6 чи 7), а суму, внесену до каси підприємства (організації), на поточний рахунок або відправлену поштовим переказом, записують у графах 11 – 14. Дані цих граф повинні відповідати сумам, що відображені у відповідних журналах-ордерах (№ 1с.-г., 6 с.-г. тощо).

Після закінчення записів всіх операцій за розрахунками з підзвітними особами за звітний місяць у Журналі-ордері № 3 А с.-г. підраховують підсумки за всіма графами і кредитові обороти переносять у Головну книгу.

1.5.4. Облік розрахунків за претензіями

При виконанні договорів (контрактів) купівлі-продажу продукції, товарів (робіт, послуг) між постачальниками і покупцями, а також між іншими юридичними та фізичними особами за іншими договорами виникають ситуації, в яких сторони вимушені вдатися до примусових дій у відношенні до сторони, що не виконала їх або виконала частково. Це можливо при завищенні постачальником цін проти встановлених договором, наднормативною нестачею відвантажених товарів, невідповідністю якості товарів стандартам, помилковим списанням банком сум з клієнтів, порушенні пломб при транспортуванні та ін. У разі виникнення спірних ситуацій при отриманні матеріальних цінностей у присутності представників сторін або третьої особи складається Комерційний акт, який і є підставою для проведення претензійної роботи.

Облік в сільськогосподарських кооперативах розрахунків за претензіями, які пред'явлені постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям, а також за пред'явленими їм і визнаними штрафами, пенею, неустойками ведеться на субрахунку 374 «Розрахунки за претензіями», який застосовується за всіх видів діяльності. По дебету цього субрахунку обліковують виникнення дебіторської заборгованості в разі пред'явлення претензій постачальникам, підрядникам і транспортним організаціям у зв'язку з нестачами ТМЦ. Тут також відображають інформацію про визнану контрагентами заборгованість за штрафами, пенею, неустойками за порушення умов господарських договорів.

Суми пред'явлених претензій постачальникам або підрядникам обліковуються на цьому рахунку доти, поки не будуть погашені. При цьому слід дебетувати субрахунок 374 «Розрахунки за претензіями» і кредитувати рахунок 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

У міру погашення заборгованості субрахунок 374 «Розрахунки за претензіями» кредитується і дебетуються відповідні рахунки грошових коштів 31 «Розрахунки в банках» або 30 «Готівка». На цьому самому рахунку обліковуються претензії до установ банків, за сумами помилково зарахованими або списаними на поточні рахунки аграрного підприємства.

На суми претензій на користь різних організацій і осіб, що визнані судом, а також на суми відновлених платежів за раніше пред'явленими претензіями кредитується субрахунок 374 «Розрахунки за претензіями» і дебетується рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Аналітичний облік розрахунків за претензіями ведеться за кожним дебітором у Відомості № 3.2 с.-г. Синтетичний облік за кредитом рахунку 374 ведеться у Журналі-ордері 3 Б с.-г., підсумки з якого переносяться до Головної книги.

1.5.5. Облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків

Матеріальний збиток сільськогосподарському кооперативу може бути заподіяний як шляхом умисного розкрадання товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, так і внаслідок недбалого ставлення відповідальних працівників до вимог дотримання правил зберігання основних засобів, нематеріальних активів, сировини, матеріальних цінностей, готової продукції, товарів та ін.

В кооперативі існують матеріально-відповідальні особи, які несуть відповідальність за доручене їм майно. Основні умови притягнення працівників до матеріальної відповідальності, а також порядок відшкодування втрат передбачено Кодексом законів про працю (гл. IX), Законом «Про визначення розміру збитків від крадіжки, нестачі, псування матеріальних цінностей» від 06.06.95 р. № 217 та Положенням «Про порядок визначення розміру збитків від крадіжки, нестачі, псування матеріальних цінностей» № 116 від 22.01.96 р. (у редакції від 07.12.2011 р.).

Матеріальна відповідальність виникає:

- коли товарно-матеріальні цінності (далі ТМЦ) передаються працівникові під звіт;
- коли працівникові надається окреме ізольоване приміщення або місце для зберігання, продажу, переробки ТМЦ;
- працівник самостійно звітує перед бухгалтерією підприємства за доручені йому ТМЦ.

Виявлення випадків спричинення збитку в сільськогосподарському кооперативі супроводжується проведенням інвентаризації майна, грошових коштів і цінних паперів за місцями їх зберігання. Окрім розкрадань і нестачі, збиток може бути заподіяний через надзвичайні події (повені, пожежі, землетруси та інші причини).

Після встановлення кількісних розбіжностей між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризації з фактичного залишку товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і іншого майна, визначається сума вартості цінностей, яких не вистачає, в установленому порядку.

Нестачу, виявлену при інвентаризації, відображають у бухгалтерському обліку відповідно до п. 27 П(С)БО 9, тобто суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду

Якщо нестачі і втрати є наслідком зловживань, то керівник підприємства зобов'язаний направити справу до судово-слідчих органів і пред'явити винним позов.

Розрахунок збитків визначається згідно з Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116 шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки. Тобто якщо у кооперативі встановлено факт розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, крім дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей, має бути проведено незалежну оцінку збитку, які зареєстровані в установленому законодавством порядку фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, а також юридичні особи незалежно від їх організаційно-правової форми та форми

власності, які здійснюють господарську діяльність, у складі яких працює хоча б один оцінювач, та які отримали сертифікат суб'єкта оціночної діяльності (ст. 5 Закону України від 12.07.2001 р. № 2658-III «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні»).

Оцінка майна проводиться на підставі договору між суб'єктом оціночної діяльності – суб'єктом господарювання та замовником оцінки або на підставі ухвали суду про призначення відповідної експертизи щодо оцінки майна (ст. 10 та 11 Закону України № 2658). За наслідками оцінки складається Звіт про оцінку майна, який містить у тому числі оцінену суму збитку. На підставі Звіту сума збитку відображається в обліку підприємства, а також пред'являється винній особі для відшкодування.

Оцінку збитку проводять на дату його відшкодування боржником чи на дату подання позову до суду. Розрахунок збитку оцінювач здійснює на підставі матеріалів інвентаризації, документів з бухгалтерського обліку, документів з відомостями про фізичний стан і технічні характеристики майна, фінансової звітності тощо. Конкретний обраний оцінювачем метод обґрунтовується у Звіті, який є документом, що містить висновки про вартість майна та підтверджує виконані процедури з оцінки майна суб'єктом оціночної діяльності. Звіт підписується оцінювачами, які безпосередньо проводили оцінку майна, і скріплюється підписом керівника суб'єкта оціночної діяльності (рис. 1.22).

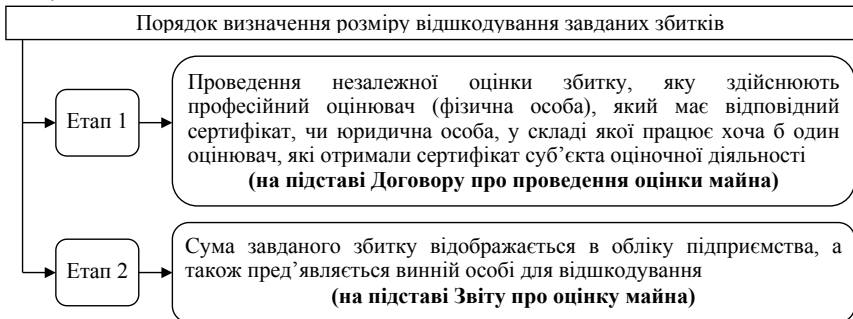


Рис. 1.22. Визначення розміру збитку, завданого кооперативу та суми його відшкодування

Для обліку розрахунків за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті недостач і розкрадання грошових коштів, якщо

винуватця виявлено, призначено субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків». За дебетом рахунку відображаються суми нарахованої заборгованості кооперативу в результаті завдання матеріального збитку. За кредитом рахунку відображаються суми погашення нарахованої заборгованості з відшкодування матеріальних збитків.

Для обліку балансової вартості втрачених, зіпсованих або недостаючих цінностей планом рахунків передбачений субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей». Дохід, отриманий в результаті відшкодування втрат від нестачі матеріальних цінностей, відображається на субрахунок 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Виявлені нестачі матеріальних цінностей і грошових коштів відображаються за дебетом субрахунку 947 «Недостачі і втрати від псування цінностей» і кредитом рахунків 20 «Виробничі запаси», 30 «Готівка» та ін.

Згідно з нормами Податкового кодексу за втраченим цінностями слід нараховувати ПДВ лише у разі якщо підприємство є платником цього податку і втрачені цінності не відносяться до об'єктів основних засобів. Тому при розрахунку суми нанесеного збитку це додатково враховують.

На дату прийняття рішення про відшкодування шкоди така шкода в сумі, що належить до відшкодування винуватцями, відображається за дебетом субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і кредитом субрахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» (якщо збиток стосується основних засобів) чи субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів» (збиток стосується запасів).

Водночас балансова сума збитку списується з позабалансового субрахунку 072, а сума збитку, що належить перерахуванню до держбюджету, відображається за дебетом субрахунку 746 (716) та кредитом субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

Суми внесених платежів винною особою з відшкодування нанесених збитків відображають записом за дебетом рахунку 30 «Готівка» чи рахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті» і за кредитом рахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків». Якщо погашення здійснюється утриманням із заробітної плати винної особи, то робиться запис за дебетом рахунку 661 «Розрахунки за виплатами працівникам» і кредитом рахунку 375.

У випадках, коли з різних причин неможливо стягнути борг з винної особи, суми нестач і втрат списують на збитки підприємства (дебет рахунку 79 «Фінансові результати» і кредит рахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей», якщо вина особи не встановлена і позов необґрунтований).

Зазначені операції узагальнено в таблиці 1.35

Таблиця 1.35

Бухгалтерський та податковий облік понесених збитків та їх відшкодування

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Дт	Кт		Доходи	Витрати
1.	Списано вартість зіпсованої олії	947	28	500,00	—	—
2.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	947	641	143,80	—	—
3.	Відображено балансову суму збитку на позабалансовому субрахунку	072		643,80	—	—
4.	Перераховано ПДВ до бюджету	641	311	143,80	—	—
5.	Прийнято рішення про відшкодування шкоди	375	716	862,80	719	—
6.	Списано балансову вартість збитку з позабалансового субрахунку		072	643,80	—	—
7.	Отримано відшкодування збитку від винної особи в касу підприємства	301	375	862,80	—	—

Розрахунок суми збитку щодо недостачі грошових коштів у касі кооперативу має свої особливості. Збиток дорівнює сумі вкрадених (знищених) грошових коштів, збільшених на коефіцієнт, що розраховується на підставі встановлених Національним банком України облікових ставок за період, починаючи з дати нанесення матеріального збитку і до дати оцінки. В такому випадку збиток розраховується за кожен день з дати нанесення збитку до дати оцінки (відшкодування збитку або подачі позову до суду), включаючи вказані дати.

Аналітичний облік розрахунків з відшкодування нанесених збитків ведуть окремо за кожною винною особою у Відомості № 3.2 с.-г. Синтетичний облік за рахунком 375 ведеться у Журналі-ордері 3 Б с.-г., підсумки з якого переносяться до Головної книги.

1.5.6. Облік розрахунків з іншими дебіторами

В процесі господарської діяльності у сільськогосподарських кооперативів виникає потреба у здійсненні різноманітних розрахунків з фізичними та юридичними особами, для відображення яких не передбачено окремих синтетичних рахунків. Таку дебіторську заборгованість вважають розрахунками з іншими дебіторами.

Облік розрахунків за іншими операціями, які не відображаються на розглянутих вище субрахунках рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», зокрема, розрахунки за операціями, пов'язаними із здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи), усі види розрахунків з працівниками (крім розрахунків з оплати праці та з підзвітними особами), інші розрахунки, ведуться на рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами». За дебетом даного рахунку облічується сума дебіторської заборгованості, що виникла за різними операціями, за кредитом відображаються суми погашення нарахованої заборгованості інших дебіторів.

Рахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» призначений для ведення бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості за такими видами розрахунків:

- з організаціями і особами за виконавчими документами, обліковуються розрахунки по сумах, утриманих із заробітної плати працівників підприємства на користь фізичних осіб і підприємств відповідно до виконавчих документів або рішення судових органів;
- з підприємствами, кооперативами і громадськими організаціями за придбані основні засоби;
- з орендарями нежитлових приміщень, з наймачами квартир і мешканцями гуртожитків з квартирної плати та інших комунально-побутових послуг;
- з працівниками за отримані від них продукцію та тварин для реалізації ;
- розрахунки з різними іноземними (нерезидентами) дебіторами;
- розрахунки за операціями зі здійсненням спільної діяльності.
- з працівниками підприємства за наданими їх позиками.

Групування розрахунків з іншими дебіторами здійснюють з відповідним розподілом їх на групи, які застосовуються підприємствами при веденні аналітичного обліку з використанням рахунків четвертого порядку (рис. 1.23).



Рис. 1.23. Групування розрахунків з іншими дебіторами для ведення аналітичного обліку

Заборгованість, яка відображається на цьому рахунку, включає в себе різні за своїм економічним змістом розрахунки з юридичними та фізичними особами. Аналітичний облік на рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» ведеться за кожним дебітором, за всіма видами заборгованості й термінами її виникнення та погашення. Відомості про розрахунки з різними дебіторами відображаються в Журнал-ордері ЗБ с.-г. і Відомості аналітичного обліку розрахунків з іншими дебіторами 3.2 с.-г.

На субрахунку 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами» ведеться облік розрахунків з державними цільовими фондами, зокрема розрахунків з тимчасової непрацездатності. Так, облік лікарняних у кооперативі ведуть наступним чином:

- оплата працівникам перших п'яти днів непрацездатності, яка здійснюється за рахунок коштів підприємства: Дт 94 «Інші витрати операційної діяльності» і Кт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»;

- нарахування суми матеріального забезпечення – допомоги з тимчасової непрацездатності, яка здійснюється за рахунок Фонду соцстраху з тимчасової втрати працездатності: Дт 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами» і Кт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»;

– надходження грошових коштів на рахунок кооперативу для виплати допомоги працівникам: Дт 31 «Рахунки в банках» і Кт 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами»;

– виплата допомоги працівникам: Дт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» і Кт 30 «Готівка» (чи 31 – перерахування на картки).

Зазначимо, що для обліку операцій із нарахування та виплати лікарняних і допомоги по вагітності та пологах використовується субрахунок 663 «Розрахунки за іншими виплатами» рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», оскільки зазначені виплати не входять до фонду оплати праці.

Облік розрахунків з Фондом соціального страхування стосовно сум лікарняних ведеться на субрахунку 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами»: за дебетом субрахунку 378 відображається виникнення дебіторської заборгованості (заборгованість Фонду по сумі лікарняних), а за кредитом – проводки з погашення заборгованості чи її списання (табл. 1.36).

Таблиця 1.36

Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з державними цільовими фондами

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Нараховано допомогу по тимчасовій непрацездатності:		
- за перші п'ять днів хвороби за рахунок роботодавця	949	663
- за рахунок Фонду соціального страхування	378	663
Отримано кошти з Фонду соціального страхування	313	378
Виплата лікарняних працівнику	663	301, 311

Аналітичний облік на рахунку 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами» ведеться за кожним листом непрацездатності у Відомості аналітичного обліку розрахунків з іншими дебіторами 3.2 с.-г., синтетичний облік в Журнал-ордері 3Б с.-г.

1.5.7. Облік резерву сумнівних боргів

За вимогами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, для реального відображення дебіторської заборгованості підприємство повинно показувати її чисту реалізаційну вартість і створювати резерв сумнівних боргів. Чиста реалізаційна вартість – первісна вартість дебіторської заборгованості за мінусом суми створеного резерву сумнівних боргів.

Чинне законодавство виділяє чотири основні причини виникнення безнадійної заборгованості:

- закінчення строку позовної давності;
- недостатність майна боржника для погашення боргу перед кредитором;
- дія форс-мажору;
- смерть або позбавлення волі фізичних осіб-боржників.

Резерв сумнівних боргів створюється на початку року лише за дебіторською заборгованістю за товари, роботи та послуги.

Сільськогосподарський кооператив в наказі про облікову політику визначає, за яким методом із передбачених в П(С)БО 10 буде створюватись резерв сумнівних боргів:

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

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

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

Коефіцієнт сумнівності може розраховуватися такими способами:

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

Облік резервів по сумнівній дебіторській заборгованості, щодо якої є ризик неповернення, ведеться на рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів». Рахунок контрактивний, регулюючий, застосовується для уточнення оцінки дебіторської заборгованості покупців і замовників, яка обліковується на рахунках 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» і 37 «Розрахунки з іншими дебіторами».

За кредитом рахунку 38 в кореспонденції з рахунками обліку витрат відображається створення резерву сумнівних боргів, по дебету в кореспонденції з рахунками дебіторської заборгованості – списання сумнівної заборгованості, а в кореспонденції з рахунками обліку прибутків – зменшення нарахованих резервів. В кінці звітного періоду

рахунок не закривається, його сальдо вказує на суму потенційної безнадійної заборгованості. Сума резерву у момент його створення є іншими операційними витратами кооперативу і, відповідно, впливає на фінансові результати роботи кооперативу.

Дебіторська заборгованість, за якою термін позовної давності закінчився, інші борги не реальні для стягнення, списуються за кожним зобов'язанням на підставі даних проведеної інвентаризації, письмового обґрунтування і наказу (розпорядження) керівника кооперативу і відноситься на рахунок резерву сумнівних боргів, якщо такий був створений в кооперативі.

При створенні резерву сумнівних боргів кредитується рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів» і дебетується рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності», субрахунок 944 «Сумнівні та безнадійні борги».

Списана дебіторська заборгованість покупців, що визнана безнадійною, відображується по дебету рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів» і кредиту рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» з одночасним відображенням по дебету позабалансового рахунка 071.

Отже, виключення безнадійної дебіторської заборгованості з активів здійснюється з одночасним зменшенням величини резерву сумнівних боргів. Поточна дебіторська заборгованість, не пов'язана з реалізацією продукції, робіт, послуг, що визнана безнадійною, списується з балансу з відображенням втрат у складі інших операційних витрат на субрахунку 944.

В таблиці 1.37 наведено порядок відображення створення і використання резерву сумнівних боргів на рахунках бухгалтерського обліку.

Таблиця 1.37

Облік резерву сумнівних боргів

Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
	дебет	кредит
Нарахований резерв за сумнівними боргами підприємств	944	38
Списано за рахунок резерву безнадійну дебіторську заборгованість	38	361
Одночасно списаний борг відображується	071	
Відображується погашення боргу дебітора після його списання	31	716
Одночасно сума списується з позабалансового рахунку		071

Погашення раніше списаної безнадійної заборгованості дебітором супроводжується отриманням грошових коштів чи інших активів, які зменшують створений резерв боргів і відображується записом по дебету рахунка 38 і кредиту субрахунку 716. Одночасно кредитується позабалансовий рахунок 071 «Списана дебіторська заборгованість».

Первинним документом для нарахування резервів є Розрахунок бухгалтерії або Бухгалтерська довідка. Аналітичний облік за рахунком 38 ведеться у Відомості №3.2 с.-г. в розрізі боржників і за термінами непогашення дебіторської заборгованості. Синтетичний облік за рахунком 38 ведеться у Журналі-ордері №3 Б с.-г., підсумки з якого переносяться до Головної книги.

1.5.8. Облік короткострокових зобов'язань

Зобов'язання є однією із складових Балансу і розглядаються як джерела формування фінансових ресурсів для фінансування операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємств. Зобов'язання – це вимоги кредиторів стосовно активів підприємства

Отримані короткострокові позики відображаються по кредиту рахунку 60 «Короткострокові позики». На цьому рахунку ведеться облік розрахунків у національній і іноземній валюті, термін повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу, і з позик, термін погашення яких закінчився.

Поточна заборгованість, яка відображається на рахунку 60 «Короткострокові позики», має такі субрахунки:

- 601 «Короткострокові кредити банків в національній валюті»
- 602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»
- 603 «Відстрочені короткострокові кредити банків в національній валюті»
- 604 «Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті»
- 605 «Прострочені позики в національній валюті»
- 606 «Прострочені позики в іноземній валюті»

Отримані короткострокові позики в національній валюті відображаються по кредиту рахунку 60 «Короткострокові позики», субрахунок 601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті» в кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів і розрахунків, це рахунки 30, 31, 37, 61, 62, 63, 64, 65 та ін. Ці позики кооперативи погашають за рахунок коштів, що надійшли на поточний рахунок.

Погашення позик відображається по дебету рахунку 60 і кредиту рахунків грошових коштів.

Якщо кооператив є збитковим, то він переводиться на особливий режим кредитування і розрахунків, при цьому отримані кредити стягаються достроково і подальше кредитування його припиняється.

Погашення кредиту здійснюється кооперативом або установою банку шляхом списання грошових коштів з поточного рахунку кооперативу на рахунок установи банку.

Аналітичний облік короткострокових позик і кредитів банку ведеться за кредиторами (банками) у розрізі кожного кредиту (позики) окремо, а також за термінами їх погашення. Окремо обліковуються кредити, не погашені в строк. Витрати зі сплати відсотків за користування кредитами відносяться на витрати виробництва, а також покриваються за рахунок доходу, що залишається у розпорядженні кооперативу (за простроченими позиками, за позиками, використаними не за цільовим призначенням).

На субрахунку 602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті» ведеться облік розрахунків в іноземних валютах за кредитами банків, термін повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу, і за позиками, термін погашення яких закінчився.

На кредиті цього субрахунку відображаються суми отриманих кредитів (позик), на дебеті відображається сума їх погашення і переведення в довгострокові зобов'язання в разі відстрочки (продовження) кредитів (позик).

Аналітичний облік по субрахунку 602 ведеться в розрізі кожного кредиту за термінами їх погашення.

Для узагальнення інформації кредитних операцій в різних валютах у бухгалтерському обліку проводиться перерахунок іноземної валюти в національну валюту України (в гривні) за курсом на дату оформлення розрахунково-платіжних документів. Такою датою вважається дата виписування платіжних доручень на перерахування іноземної валюти.

На субрахунку 603 «Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті» і на субрахунку 604 «Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті» ведеться облік короткострокових кредитів банку, з яких здійснене переведення короткострокових зобов'язань у відстрочені короткострокові кредити. При цьому складаються такі бухгалтерські проводки:

– дебет субрахунку 601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»;

- дебет субрахунку 602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;

– кредит субрахунку 603 «Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті»;

– кредит субрахунку 604 «Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті».

На субрахунку 605 «Прострочені позики в національній валюті» і 606 «Прострочені позики в іноземній валюті» ведеться облік прострочених позик як в національній, так і в іноземній валютах.

Основна кореспонденція по рахунку 60 подана в таблиці 1.38.

Таблиця 1.38

Кореспонденція рахунків з обліку короткострокових зобов'язань

Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
	дебет	кредит
Зарахований на поточний рахунок короткостроковий кредит банку	311	601
За рахунок кредиту сплачені рахунки постачальника	631	601
Сплачені транспортні витрати по відвантаженій продукції на реалізацію	93	601
За рахунок кредиту виставлений акредитив	3131	601
За рахунок кредиту оформлена розрахункова чекова книжка	3132	601
Проведений розрахунок за визнаною претензією	374	601
За рахунок короткострокового кредиту погашений довгостроковий кредит	503	601
Проведена оплата авансу підряднику	371	601
Відображено погашення короткострокових кредитів банку по терміну	601	311

Якщо короткострокові кредити банку після закінчення терміну видачі кредитів не повернені і не проведена відстрочка кредитів на певний час, такі короткострокові кредити банків переводяться до складу прострочених позик. На суму прострочених кредитів банку нараховується пеня – як на основну суму кредиту, так і на відсотки за кредит.

Синтетичний облік операцій на рахунку 60 ведеться в Журналі-ордері 2 с.-г. та аналітичних таблицях до нього.

1.5.9. Облік розрахунків за виплатами працівникам

Заробітна плата – це винагорода, яка надається, як правило, в грошовому виразі, та виплачується власником працівникові за виконану по трудовому договору роботу.

При нарахуванні заробітної плати потрібно керуватися Законом України «Про оплату праці» від 24.03.1995р. № 108/95-ВР, Постановою КМУ «Про затвердження обчислення Порядку середньої заробітної плати» від 8 лютого 1995 р. № 100 та окремими статтями Кодексу законів про працю. Згідно з діючим законодавством про працю заробітна плата працівникам сільськогосподарських кооперативів видається два рази на місяць через проміжок часу, який не перевищує шістнадцяти календарних днів. При цьому застосовується авансовий порядок розрахунків заробітної плати за першу половину місяця.

Основним первинним документом з обліку відпрацьованого часу та оплати праці є Табелі обліку робочого часу (ф. № ПГС-1). Табелі ведеться протягом місяця, а в кінці місяця на основі даних табеля, працівникам здійснюється нарахування фіксованої частини виплат (окладу). Облік явок на роботу і використання робочого часу здійснюється в табелі методом суцільної реєстрації, а саме відмітки всіх, хто не з'явився через тимчасову непрацездатність, відпустку, службове відрядження, прогули та інші неявки.

Для обліку ручних та кінно-ручних робіт призначено Обліковий лист праці та виконаних робіт (ф. № ПГС-2). Для обліку робіт з обробітку ґрунту (посівів) та нарахування заробітної плати за виконання такого роду робіт застосовують Обліковий лист тракториста-машиніста (ф. № ПГС-3). Виконання транспортних робіт трактором оформляють Дорожнім листом трактора (ф. № ПГС-4). Для обліку обсягу виконаних робіт, робочого часу і заробітної плати у будівництві, промислових, допоміжних та інших виробництвах і господарствах застосовують Наряд на відрядну роботу (ф. № ПГС- 5).

Первинний облік перевезення вантажів автомобільним транспортом та нарахування оплати водіям здійснюють на підставі Подорожного листа вантажного автомобіля у міжнародному сполученні (ф. № 1 (міжнародна) та Подорожного листа вантажного автомобіля (ф. № 2 (що діє у межах України)). У Розрахунку заробітної плати (оплати праці) (ф. № ПГС-6) обчислюють середньоденний

заробіток за місяць і день, вказуються усі види оплати та утримань, а також суму, що належить до виплати.

За виконання громадських і державних обов'язків, оплата праці, позапланові нарахування, натуральні видачі та інші виплати, а також утримання із заробітної плати, разові аванси, виплати за виконавчими листами відображають у Відомості інших доплат та утримань (ф. № ПСГ-7). Облік обсягу виконаних робіт і суми нарахованої оплати праці працівникам тваринництва відображають у Розрахунку нарахування оплати праці працівникам тваринництва (ф. № 69).

Перевірені і затверджені бухгалтером дані первинних документів з обліку праці та її оплати узагальнюються і згруповуються за кожним працівником підприємства для здійснення розрахунків з ними.

Групування даних облікових листів трактористів-машиністів здійснюють у Накопичувальній відомості обліку використання машинно-тракторного парку (ф. № ЖН-5), подорожніх листів вантажних автомобілів – у Накопичувальній відомості обліку роботи вантажного автотранспорту (ф. № ЖН-6).

Наступним зведеним документом, який дозволяє згрупувати обсяги виконаних робіт механізаторами, водіями вантажного автотранспорту та різноробочими у хронологічному порядку є Журнал обліку робіт і витрат (ф. № 37). Для нарахування заробітної плати, яка належить кожному працівникові, розраховують заробіток за місяць і від цієї суми здійснюють необхідні відрахування. Розрахунок на підприємствах здійснюють у Розрахунково-платіжній відомості (форма № П-49).

Кожному працівнику щомісяця видається на руки розрахунок заробітної плати (типова форма № П-52), в якому вказуються суми за видами нарахувань і утримань.

Всі види додаткової заробітної плати також нараховуються на підставі первинних документів (наказ на відпустку, на компенсацію за невикористану відпустку, наказ на звільнення, копія свідоцтва про народження для підлітків та ін.) і розрахунків середнього заробітку працівника.

Мінімальна заробітна плата – це заробітна плата з урахуванням всіх її складових за винятком оплати доплати за роботу в несприятливих умовах праці та підвищеного ризику для здоров'я, за роботу в нічний та надурочний час, роз'їзний характер робіт, премії до святкових і

ювілейних дат. Тож в разі якщо працівнику нараховано менше ніж 6000 грн., потрібно проводити доплату до мінімального розміру.

Збільшення розміру мінімальної заробітної плати до 6000 грн. значно звузило коло робітників, які мають право на податкову соціальну пільгу (ПСП), адже пункт 169.4.1. Податкового Кодексу, яким визначається розмір заробітної плати до якої застосовується податкова соціальна пільга, залишився без змін. ПСП застосовується до доходу, якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму (2270 грн.) для працездатних осіб, діючого на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень. Тобто протягом 2021 р. граничний розмір доходу, що дає право на застосування ПСП становить 3180 грн.

Підпунктом 169.1.1 ПКУ затверджено розмір податкової соціальної пільги на рівні 50% прожиткового мінімуму, встановленого на 1 січня поточного року. В 2021 р. звичайний розмір податкової соціальної пільги становить 1135,0 грн., 150 % ПСП – 1702,5 грн.; 200 % ПСП – 2270,0 грн.

Із заробітної плати утримують податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) 18 %, що регулюється Податковим кодексом України. Відповідно до ст. 164.6 Податкового кодексу України при нарахуванні доходів у вигляді заробітної плати база обкладення ПДФО визначається як сукупний дохід, зменшений податкової соціальної пільги за її наявності. Крім того, з січня 2015 року, з доходів фізичних осіб утримується військовий збір. Відповідно до Податкового Кодексу України, військовий збір діє до закінчення реформування Збройних сил України.

Аналітичний облік витрат на оплату праці і пов'язаних з ними розрахунків здійснюється за кожним працівником кооперативу на основі розрахунково-платіжних відомостей ф. № П-49 чи ф. 73 та персональних особових рахунків з заробітної плати. Особовий рахунок відкривається в бухгалтерії на кожного працівника, зарахованого в штат підприємства. Підставою для відкриття Особового рахунку є виписка з наказу про прийом на роботу. На нештатних працівників особові рахунки не відкривають, а розрахунки з ними ведуть на бланках розрахунково-платіжних відомостей. Далі інформація про стан розрахунків з оплати праці відображається у Зведеній відомості за розрахунками з робітниками та службовцями ф.5.3.с.-г., а звіди переносяться до Журналу-ордеру 5 Б с.-г.

Синтетичний облік нарахування оплати праці та інших аналогічних виплат відображається за кредитом пасивного рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою». При цьому кредит рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» кореспондує з дебетами рахунків відповідних витрат. Якщо підприємство не використовує в обліку рахунки класу 8 «Витрати за елементами», такими витратами згідно з П(С)БО 16 будуть: прямі виробничі (рахунок 23 «Виробництво»), загальновиробничі (рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»), на управління (рахунок 92 «Адміністративні витрати»), на збут (рахунок 93 «Витрати на збут») та інші.

По дебету рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображається утримання із заробітної плати податків і платежів, що сплачуються працівниками підприємства:

- податку на доходи фізичних осіб за єдиною ставкою 18% незалежно від суми нарахованої заробітної плати – у кореспонденції з кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками»;
- військового збору у розмірі 1,5% від нарахованої заробітної плати за усіма видами нарахувань – у кореспонденції з кредитом рахунка 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»;
- інших платежів за заявою (згодою) працівника – у кореспонденції з кредитом рахунків 37, 65, 68, 70 та ін.

По дебету рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються також її видача (у кореспонденції з кредитом рахунка 301 «Готівка в національній валюті») та депонування (у кореспонденції з кредитом рахунка 662 «Розрахунки з депонентами»).

На субрахунку 662 відображається рух сум депонованої заробітної плати. На субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» відображаються здійснення розрахунків за виплатами, що не належать до оплати праці, наприклад допомога з часткового безробіття, допомога з тимчасової непрацездатності.

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» звичайно має кредитове сальдо, яким показується заборгованість кооперативу перед працівниками по розрахунках із заробітної плати. У ряді випадків по рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» може бути і дебетове сальдо, яке показує заборгованість окремих працівників кооперативу щодо оплати праці. Таке сальдо виникає в тих випадках, коли працівникам виплачено більше, ніж їм належить за фактично виготовлену продукцію

(виконаний обсяг робіт) або відпрацьований час, а також при помилках у розрахунках.

На заробітну плату нараховується єдиний соціальний внесок (ЄСВ) за ставкою 22% від нарахованого доходу. Виняток становить заробітна плата, яка нараховується працівникам-інвалідам. Для цієї категорії працюючих ставка встановлена на рівні 8,41%. База для нарахування ЄСВ складається з усіх видів заробітної плати, допомоги з тимчасової непрацездатності та по вагітності та пологах.

Максимальна база нарахування ЄСВ складає 15 розмірів мінімальної зарплати, установлені законом, на яку нараховують ЄСВ. Тож у 2021 році вона становить:

- із 1 січня по 30 листопада – 90000 грн. (6000 грн. x 15);
- із 1 по 31 грудня – 97500 грн. (6500 грн. x 15).

Мінімальний страховий внесок визначають як добуток мінімального розміру зарплати та розміру ЄСВ, установленого законом на місяць, за який нараховують зарплату (дохід), і підлягає він сплаті щомісяця. У 2021 році становить:

- із 1 січня по 30 листопада – 1320 грн. (6000 грн. x 22%);
- із 1 по 31 грудня – 1430 грн. (6500 грн. x 22%).

Нарахування заробітної плати є водночас і її розподілом за напрямками витрат, тобто за кореспондуючими рахунками синтетичного обліку, видами (шифрами) виробничих витрат та інших витрат діяльності кооперативу. Для цієї мети використовується зведена відомість нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку витрат (ф.№5.1 с.-г.), котра складається щомісяця на підставі згрупованих первинних документів щодо обліку праці та заробітної плати (нарядів, рапортів про виробіток тощо). У відомості вказуються рахунки, що дебетуються і статті витрат, на які відносяться суми нарахованої заробітної плати.

Дані групувальних журналів та накопичувальних відомостей переносяться до даної Зведеної відомості та є підставою для записів у Виробничі звіти, Відомість аналітичного обліку по рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» (ф.№ 5.4. с.-г.) і інших реєстрів аналітичного обліку витрат та до Журналу-ордеру 5 Б с.-г. звідки переносяться дані до Головної книги.

На підставі даних бухгалтерського обліку складаються звіти з праці та відрахувань до цільових фондів, які надаються сільськогосподарським

кооперативом зовнішнім користувачам відповідно до чинного законодавства (табл. 1.39).

Таблиця 1.39

Порядок складання та надання звітів з праці та її оплати зовнішнім користувачам

Назва звіту	Куди подається	До якого числа
Звіт з праці ф. №1-ПВ	Статуправління	До 7 числа після звітного періоду, щомісячно
Звіт про використання робочого часу ф. № 3-ПВ	Статуправління	До 7 числа після звітного періоду, щоквартально
Розрахункова відомість про кошти фонду соціального страхування ф. № 4-ФСС	Профспілковий орган	До 8 числа після звітного періоду, щоквартально
Розрахункова відомість про нарахування і перерахування збору на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття	Державна служба зайнятості	До 15 числа після звітного періоду, щоквартально
Довідка про суми виплачених доходів та утриманих з них податків фізичних осіб ф. 8-ДР	ДПА	До 15 числа після звітного періоду, щоквартально
Звіт про нарахування збору на загально-обов'язкове державне соціальне страхування ф. №4-ПФ	Районне відділення ПФ України	До 10 числа після звітного періоду, щоквартально

Типові бухгалтерські проводки з обліку розрахунків за виплатами працівникам наведені в таблиці 1.40.

Таблиця 1.40

Типова кореспонденція рахунків з обліку розрахунків за виплатами працівникам

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
1. Здійснено нарахування заробітної плати:		
- працівникам галузі рослинництва	231	661
- працівникам галузі тваринництва	232	661
- працівникам загальнопромислового складу	91	661
- працівникам адміністративного апарату	92	661
- працівникам сфери збуту продукції	93	661
2. Нархована допомога з тимчасової непрацездатності (за рахунок коштів підприємства)	15, 23, 39...	663
3. Нархована допомога з тимчасової непрацездатності (за рахунок коштів Фонду соціального страхування)	378	663
4. Нарховані відпускні за рахунок резерву на оплату відпусток	471	661

Продовження таблиці 1.40

1	2	3
5. Нарахована матеріальна допомога працівникам підприємства	949	663
6. Здійснені утримання із заробітної плати, суми:		
- податку з доходу фізичних осіб	661	641
- військового збору	661	642
- не внесених до каси підзвітних сум	661	372
- за виконавчими листами	661	377
7. Відображена депонована сума заробітної плати (своєчасно не отримана протягом 3-х днів).	661	662
8. Відображена депонована сума невиданої допомоги з тимчасової непрацездатності	663	662
9. Відображено перерахування на індивідуальні картрахунки належної до видачі заробітної плати згідно з відомістю.	661	311
10. Видана з каси заробітна плата.	661	301
11. Здійснена виплата з каси депонованої заробітної плати.	662	301
12. Видана з каси допомога з тимчасової непрацездатності	663	301
13. Відображені виплати заробітної плати працівникам продукцією власного виробництва за відпускними цінами	661	701

1.5.10. Облік розрахунків за податками і платежами

Податок – це обов’язковий, індивідуально безоплатний платіж, що стягується органами державної влади різних рівнів з юридичних і фізичних осіб з метою фінансового забезпечення діяльності держави й (або) муніципальних утворень.

Узагальнення інформації про розрахунки з бюджетом за податками, сплачуваними сільськогосподарськими підприємствами, і податків утриманих з персоналу підприємства здійснюється на рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами», який має такі субрахунки:

- 641 «Розрахунки за податками»;
- 642 «Розрахунки за обов’язковими платежами»;
- 643 «Податкові зобов’язання»;
- 644 «Податковий кредит».

На субрахунок 641 «Розрахунки за податками» ведеться облік податків, які нараховуються й сплачуються відповідно до чинного законодавства. Кожний вид податку обліковується на окремому субрахунку. Наприклад:

- 6410 «Єдиний податок»;

- 6411 «Податок з прибутку»;
- 6412 «Податок на доходи фізичних осіб»;
- 6413 «Податок на додану вартість»;
- 6414 «Податок на землю»;
- 6415 «Екологічний податок»;
- 6416 «Інші податки»;
- 6417 «Фінансові санкції».

На субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» ведеться облік податків і зборів, до яких відносяться місцеві податки й збори. Наприклад:

- 6420 «Акцизний податок»;
- 6421 «Державне мито»;
- 6422 «Збір за спеціальне використання природних ресурсів»;
- 6423 «Збір за першу реєстрацію транспортного засобу»;
- 6424 «Місцеві збори»;
- 6425 «Інші збори і платежі»;
- 6426 «Фінансові санкції».

На субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» ведеться облік сум податку на додану вартість, визначених виходячи з суми отриманих авансів (попередньої оплати) за готову продукцію (товари, роботи й послуги), що підлягають відвантаженню при реалізації.

На субрахунку 644 «Податковий кредит» ведеться облік суми податку на додану вартість, коли підприємство здійснило передоплату (аванс) постачальнику товарів (виконаних робіт, послуг), у розмірі якого підприємство набуває право зменшити податкове зобов'язання.

Аналітичний облік розрахунків за податками і платежами на рахунку 64 ведуть у відомості аналітичного обліку розрахунків з бюджетом (3.5 с.-г.). Для синтетичного обліку таких розрахунків на сільськогосподарських підприємствах призначено Журнал-ордер 3 Г с.-г..

Більш детально особливості обліку оподаткування сільськогосподарських кооперативів розглядаються у розділі 5 підручника.

1.6. Облік витрат, доходів і фінансових результатів

1.6.1. Основи побудови обліку витрат і доходів

Фінансові результати – це прибуток чи збиток, отриманий від діяльності кооперативу за певний звітний період (місяць, квартал, рік) в розрізі наступних видів діяльності:

основної операційної діяльності – операції, пов’язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення кооперативу і забезпечують основну частку його доходу;

іншої операційної діяльності – операції, пов’язані з реалізацією оборотних активів кооперативу (крім фінансових інвестицій), іноземної валюти, від оренди активів та інших операцій;

фінансової діяльності – операції, які приводять до змін розміру і складу власного та позикового капіталу кооперативу;

інвестиційної діяльності – операції, пов’язані з придбанням та реалізацією тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

В бухгалтерському обліку фінансовий результат формується поступово протягом року шляхом порівняння доходів і витрат діяльності кооператива. Згідно НПСБО 1 витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками); відповідно, доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Розмежування фінансових результатів в розрізі окремих видів діяльності передбачає ведення відповідним чином обліку окремих видів доходів і витрат. Планом рахунків бухгалтерського обліку виділено для відображення інформації щодо доходів підприємства клас 7, відповідно, для формування інформації щодо витрат діяльності – клас 9. В кожному класі виділено відповідні рахунки (рис. 1.24).



Рис. 1.24. Рахунки обліку витрат і доходів для формування фінансового результату в розрізі видів діяльності

При зіставленні доходів і витрат визначається фінансовий результат діяльності кооперативу. В разі перевищення суми доходу над сумою витрат формується прибуток від діяльності, в разі перевищення суми витрат над сумою доходів – відповідно збиток.

1.6.2. Облік витрат і доходів від основної операційної діяльності

Відповідно до П(С)БО 15 дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх умов (рис. 1.25).

Одночасно з виникненням доходу від реалізації формуються відповідні витрати у вигляді собівартості реалізації, адміністративних витрат та витрат на збут.

Згідно з ПСБО 16 «Витрати» собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

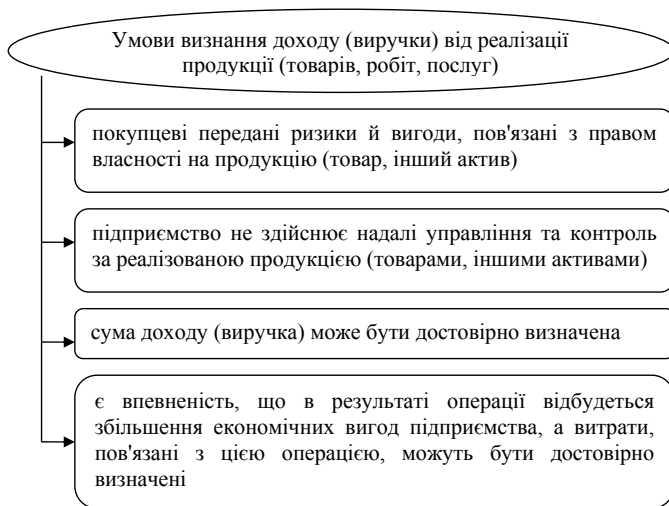


Рис. 1.25. Умови визнання доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

Адміністративні витрати спрямовані на обслуговування та управління кооперативу, зокрема до таких витрат відносяться організаційні витрати, представницькі витрати, витрати на службові відрядження і утримання апарату управління кооперативом, витрати на юридичні, аудиторські послуги, послуги з оцінки майна, витрати на утримання необоротних активів адміністративного призначення, плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків тощо);

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема вартість пакувальних матеріалів, оплата праці працівникам збуту, витрати на рекламу, витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом, витрати на утримання необоротних активів, необхідних для здійснення процесу збуту тощо.

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції (товарів, робіт і послуг), а також про суму знижок, наданих покупцям, та інші вирахування з доходу призначено рахунок 70 «Доходи від реалізації», який має наступні субрахунки:

701 «Дохід від реалізації готової продукції»;

702 «Дохід від реалізації товарів»;

703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;

704 ««Вирахування з доходу»;

705 «Перестрахування».

Рахунок пасивний, нарахування (збільшення) доходу відображається за кредитом, тоді як за дебетом відображається належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших платежів, передбачених законодавством) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати». Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

Для обліку собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт та послуг) призначено рахунок 90 «Собівартість реалізації», який має наступні субрахунки:

901 «Собівартість реалізованої готової продукції»;

902 «Собівартість реалізованих товарів»;

903 «Собівартість реалізованих робіт, послуг»;

904 «Страхові виплати».

Рахунок активний, нарахування витрат відображається за дебетом рахунку, їх списання – за кредитом.

Як бачимо, субрахунки до рахунків 70 і 90 майже однаково розмежовують види доходів (витрат), пов'язаних з реалізацією. Типову кореспонденцію рахунків при формуванні витрат і доходів, пов'язаних з реалізацією, наведено в таблиці 1.41.

Таблиця 1.41

Типова кореспонденція рахунків при формуванні витрат і доходів, пов'язаних з реалізацією

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Нарахований дохід від реалізації продукції вітчизняним покупцям	361	701
Нарахований дохід від реалізації товарів вітчизняним покупцям	361	702
Нарахований дохід від виконання робіт та надання послуг вітчизняним замовникам	361	703
Нарахований дохід від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг іноземним покупцям (замовникам)	362	701, 702, 703
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	701, 702, 703	641
Відображено собівартість реалізованої продукції	901	27, 26
Відображено собівартість реалізованих товарів	902	28
Відображено собівартість виконаних робіт та наданих послуг	903	23

Для обліку адміністративних витрат призначено рахунок 92 «Адміністративні витрати», для інформації щодо витрат на збут – рахунок 93 «Витрати на збут». За дебетом рахунків накопичується сума витрат в кореспонденції з відповідними рахунками, за кредитом – їх списання в порядку закриття. Аналітичний облік здійснюється за видами витрат. Типову кореспонденцію з обліку зазначених витрат наведено в таблиці 1.42.

Таблиця 1.42

Типова кореспонденція з обліку адміністративних і збутових витрат

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1	2	3
Включено до складу адміністративних і збутових витрат амортизацію необоротних активів адміністративного і збутового призначення	92, 93	13
Списано запаси, що відносяться до адміністративних і збутових витрат	92, 93	20, 22, 281
Виконано роботи, послуги власним виробництвом для адміністративних і збутових цілей	92, 93	23
Списано вартість використаних на адміністративні і збутові цілі грошових документів	92, 93	331
Списано витрати на службові відрядження адміністративного і збутового персоналу	92, 93	372
Відображено адміністративні і збутові витрати, що раніше обліковувалися як витрати майбутніх періодів (наприклад, передплата періодичних видань, авансові орендні платежі)	92, 93	39
Нараховано забезпечення майбутніх виплат, пов'язані з адміністративними і збутовими витратами	92, 93	47
Відображено інші адміністративні витрати, виконані сторонніми організаціями (наприклад, оплата послуг телефонного та поштового зв'язку, юридичних і аудиторських послуг, витрати на транспортування готової продукції, оплата послуг оренди)	92, 93	63, 685
Нараховано заробітну плату працівників адміністративного апарату і відділу збуту	92, 93	661
Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівників адміністративного апарату і відділу збуту	92, 93	651

1.6.3. Облік витрат і доходів від іншої операційної діяльності

ПСБО 15 «Дохід» регламентує перелік доходів, які відносять до складу інших операційних доходів. Цей перелік дублюється і в Плані

рахунків у вигляді субрахунків до рахунку 71 «Інший операційний дохід». Аналогічно в ПСБО 16 «Витрати» відображено склад інших операційних витрат з виділенням відповідних субрахунків до рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності».

На субрахунках 710 та 940 узагальнюється інформація, зокрема, про дохід та витрати від первісного визнання сільгосппродукції і біологічних активів та від зміни справедливої вартості біологічних активів, який визначено відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» (таблиця 1.43).

Для обліку операцій, пов'язаних з отриманням доходів і витрат від реалізації іноземної валюти призначено субрахунки 711 та 942. При реалізації іноземної валюти складаються наступні бухгалтерські проведення:

– на суму виручки від реалізації дебетується рахунок 311 «Поточні рахунки в національній валюті» та кредитується рахунок 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»;

– на балансову вартість реалізованої валюти дебетується рахунок 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» та кредитується рахунок 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті».

Таблиця 1.43

Типова кореспонденція рахунків при формуванні витрат і доходів від первісного визнання сільгосппродукції і біологічних активів та від зміни справедливої вартості біологічних активів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Визнано дохід від первісного визнання сільгосппродукції	23	710
Визнано витрати від первісного визнання сільгосппродукції	940	23
Визнано дохід від зміни справедливої вартості біологічних активів	16, 21	710
Визнано витрати від зміни справедливої вартості біологічних активів)	940	16, 21

Для обліку операцій, пов'язаних з отриманням доходів і витрат від реалізації інших оборотних активів, призначені субрахунки 712 і 943. При реалізації інших оборотних активів складаються наступні бухгалтерські проведення:

– на суму виручки від реалізації товарно-матеріальних цінностей дебетується рахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» та кредитується рахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних

активів»; в разі реалізації необоротних активів дебетується рахунок 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу» та кредитується рахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;

- на суму податкового зобов'язання з ПДВ зменшується сума доходу, відповідно дебетується рахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» та кредитується рахунок 641 «Розрахунки за податками»;

- на балансову вартість реалізованих активів дебетується рахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» та кредитуються відповідні рахунки цінностей: 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

Для обліку курсових різниць, пов'язаних з операційною діяльністю підприємства, призначено субрахунки 714 та 945. Позитивна курсова різниця відображається в складі доходів, негативна – в складі – витрат. При цьому складаються наступні бухгалтерські проведення:

- на суму позитивної курсової різниці дебетуються рахунки 302 «Готівка в іноземній валюті», 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» та кредитується рахунок 714 «Дохід від операційної курсової різниці»;

- на суму негативної курсової різниці дебетується рахунок 945 «Втрати від операційної курсової різниці» та кредитуються рахунки 302 «Готівка в іноземній валюті», 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;

- в разі, якщо грошові кошти в іноземній валюті обліковуються в складі дебіторської (рахунки 362 «Розрахунки з іноземними покупцями», 372 «Розрахунки з підзвітними особами») або кредиторської заборгованості (рахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»), витрати або доходи від операційної курсової різниці відображаються в кореспонденції з відповідними рахунками заборгованості.

Для обліку штрафних санкцій, пені, неустойки призначено рахунки 715 та 948:

- якщо підприємство одержує визнані боржником штрафи, пені, неустойки, то дебетуються рахунки 311 «Поточні рахунки в національній валюті», 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 37 «Розрахунки з іншими дебіторами» та кредитується рахунок 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»;

– в разі, якщо підприємство визнає штрафні санкції, пені та неустойки стосовно нього, то дебетується рахунок 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» та кредитується рахунок 311 «Поточні рахунки в національній валюті», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Для відображення операцій щодо списання активів призначено рахунки 716 та 947:

– якщо виявлено нестачу цінностей на підприємстві, дебетується рахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» та кредитується відповідний рахунок, на якому обліковувались цінності – 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 21 «Поточні біологічні активи», 28 «Товари» тощо;

– в разі, якщо буде встановлено винну особу, яка здійснюватиме відшкодування завданих збитків, дебетується рахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» та кредитується рахунок 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Для обліку витрат і доходів, які не знайшли відображення на попередніх субрахунках, використовується рахунок 949 та 719. Зокрема, на рахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» може відображатись вартість виявлених при інвентаризації товарно-матеріальних цінностей, на рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» відображаються витрати обслуговуючих виробництв, сума матеріальної допомоги, наданої працівникам, сума виплат за листками непрацездатності тощо.

1.6.4. Облік витрат і доходів фінансової, інвестиційної та іншої діяльності

Фінансова діяльність – це діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства.

Інвестиційна діяльність – це придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (грошей).

До фінансових доходів належать дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, облік яких ведеться за методом участі в капіталі). Їх обліковують на відповідних субрахунках рахунка 73.

Порядок визначення доходів від участі в капіталі регулює П(С)БО 12. Обліковують ці доходи на субрахунках рахунка 72.

Порядок визнання доходів від використання активів підприємства іншими суб'єктами господарювання (у вигляді відсотків, дивідендів та роялті) показано в таблиці 1.44.

Таблиця 1.44

Порядок визнання пасивних доходів

Вид доходу	Коли визнають
Відсотки	У звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування переданими активами з урахуванням економічного змісту відповідної угоди
Роялті	За принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди
Дивіденди	У періоді прийняття рішення про їх виплату

Фінансовими витратами визнають:

- витрати на проценти (за кредитами отриманими, облігаціями випущеними, фінансовою орендою тощо);
- інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до вимог П(С)БО 31).

Такі витрати обліковують на субрахунках 951 «Відсотки за кредит» і 952 «Інші фінансові витрати».

Втрати від участі в капіталі (Дт 96) є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковують за методом участі в капіталі (таблиця 1.45).

Інші доходи (Кт 74) включають доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційної та фінансовою діяльністю підприємства. Це, зокрема, доходи від:

- зміни вартості фінансових інструментів (Кт 740);
- реалізації фінансових інвестицій (Кт 741);
- відновлення корисності активів (Кт 742);
- неопераційних курсових різниць (Кт 744);
- безоплатно отриманих необоротних активів, фінансових інвестицій та цільового фінансування капітальних інвестицій (Кт 745);
- списання кредиторської заборгованості, що виникла не в ході операційного циклу, після закінчення строку позовної давності (Кт 746);
- дооцінки об'єктів необоротних активів у межах попередніх уцінок та зменшень корисності активів тощо (Кт 746).

Таблиця 1.45

Співвідношення субрахунків для обліку фінансової і інвестиційної діяльності

Вид господарських операцій	Рахунок для обліку:	
	доходів	витрат
Здійснення інвестицій в асоційовані підприємства	721	961
Здійснення інвестицій у спільну діяльність	722	962
Здійснення інвестицій у дочірні підприємства	723	963
Отримання дивідендів	731	-
Отримання/сплата відсотків	732	951
Інші доходи та витрати від фінансових операцій	733	952

Інші витрати – це витрати, які виникають під час діяльності підприємства (крім фінансових витрат), але не пов’язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

Склад інших витрат установлений п. 29 П(С)БО 16. Обліковують їх на відповідних субрахунках рахунка 97 «Інші витрати» (таблиця 1.46).

Таблиця 1.46

Облік інших витрат

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1	2	3
Відображено витрати від зміни вартості фінансових інструментів	970	14, 352
Списано собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та інші витрати, пов’язані з їх реалізацією)	971	14, 352
Відображено втрати від зменшення корисності необоротних активів	972	131, 133
Відображено втрати від неопераційних курсових різниць	974	362, 632
Віднесено на витрати суми уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій	975	10, 12
Відображено витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо) і залишкову вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів тощо	976	10, 11, 12, 661, 651
Понесено витрати, пов’язані з безоплатним наданням необоротних активів	977	10, 11, 12

Облік витрат з податку на прибуток ведуть на рахунку 98 «Податок на прибуток».

1.6.5. Порядок визначення та обліку фінансових результатів

В кінці звітного періоду рахунки класу 7 та 9 закриваються для формування фінансового результату діяльності. За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображається сума нарахованих доходів в порядку закриття відповідних рахунків, за дебетом – сума здійснених витрат (рис. 1.26).

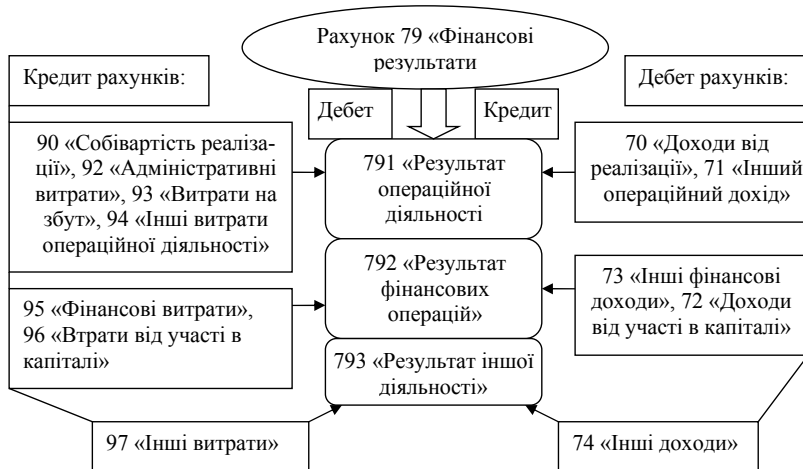


Рис. 1.26. Порядок формування фінансового результату діяльності підприємства в бухгалтерському обліку

Обороти по дебету і кредиту рахунку 79 «Фінансові результати» порівнюють і визначають фінансовий результат – прибуток чи збиток. Інформацію про обороти та залишки по рахунку відображають у відповідних регістрах обліку, дані яких є підставою для формування фінансової звітності.

Синтетичний облік витрат діяльності на рахунках 90, 94, 95, 96, 97 та 98 передбачено вести у Журналі-ордері 5 Г с.-г. Для аналітичного обліку призначена відомість аналітичних даних про витрати на рахунках: 94, 95, 96, 97, 98 (ф. № 5.12 с.-г.). Для синтетичного обліку доходів діяльності використовується Журнал-ордер 6 с.-г., а для аналітичного – відомість аналітичних про доходи на рахунках: 71, 72, 73, 74, 75, 79 (ф. № 6.7 с.-г.).

Більш детально облік фінансових результатів буде розглянуто у розділі 4 підручника.

2 ОБЛІК БІОЛОГІЧНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ У ПРОЦЕСІ ВИРОБНИЦТВА

2.1. Загальні принципи та схема обліку виробництва

Виробництво продукції (робіт, послуг) є основою операційної діяльності будь-якого підприємства. При здійсненні виробничого процесу, з одного боку, відбувається виробниче споживання основних чинників: засобів праці, предметів праці та живої праці, а з іншого – одержання нової продукції (робіт чи послуг).

Метою обліку виробництва є своєчасне, повне та достовірне відображення фактичного розміру і складу витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) для контролю за використанням усіх видів виробничих ресурсів, а також обсягу виробленої продукції (наданих робіт чи виконаних послуг) у натуральних та грошових вимірниках.

Основними завданнями обліку виробництва є:

- визначення складу та розмежування виробничих витрат за їх економічним змістом, місцем прикладення (центрами відповідальності), елементами, статтями витрат, суміжними періодами та іншими ознаками, передбаченими відповідними стандартами фінансового та управлінського обліку;
- своєчасне та повне відображення виготовленої продукції, наданих робіт чи виконаних послуг за їх кількістю та якістю в розрізі окремих об'єктів обліку, центрів відповідальності та суміжних періодів;
- забезпечення достовірної оцінки сільськогосподарської продукції та біологічних активів;
- встановлення фактичного рівня собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) відповідно до затверджених положень та порівняння його з нормативним, розрахунковим (прогнозним, кошторисним) та рівнем ринкових цін;
- формування відповідної інформації про обсяг витрат та виготовленої продукції (робіт, послуг) у передбаченій системі документів, облікових регістрів та звітності.

Облік виробництва є складовою частиною як фінансового, так і управлінського обліку. Фінансовий та управлінський облік відрізняється

деталізацією інформації, її спрямованістю, доступністю користувачами даних та системою обмежень, які регулюють фінансову звітність.

Управлінський облік суттєво відрізняється від фінансового саме орієнтацією останнього на складання фінансової звітності, для управління ж необхідна більш детальна інформація, яка враховує не лише особливості технології та організації саме цього підприємства, але і його підрозділів, навіть окремих виконавців.

У сучасній літературі є різні підходи до трактування понять і співвідношення «управлінський облік» і «виробничий облік». Історично облік витрат, як частина бухгалтерського обліку, мав своєю метою узагальнення витрат для калькулювання собівартості продукції. Сучасний же виробничий облік, використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, надає дані не лише для потреб виробництва, а й маркетингу, управління дослідженнями та інших сфер бізнесу. Забезпечуючи аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей, він виходить за межі лише управлінського обліку.

З іншого боку, виробничий облік узагальнює інформацію про собівартість запасів, реалізованої продукції (робіт та послуг) та визначення фінансових результатів, що необхідно для складання фінансової звітності. Тому трактування обліку виробництва формулюється як джерело даних про витрати ресурсів у процесі виробничої діяльності, що використовуються як в управлінському, так і у фінансовому обліку (рис. 2.1).

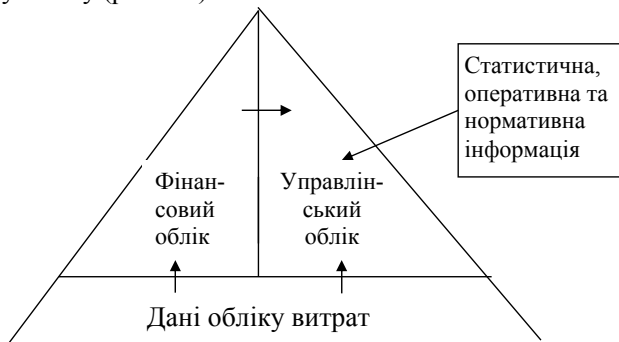


Рис. 2.1. Взаємозв'язок обліку витрат, фінансового та управлінського обліку

Сучасний облік виробництва є складовою системи бухгалтерського обліку, він повинен акумулювати і систематизувати витрати для:

- оцінки запасів і визначення фінансових результатів;
- обґрунтування управлінських рішень;
- забезпечення внутрішньогосподарського контролю.

Однак реалізація фінансового та управлінського обліку в розрізі облікових регістрів, бухгалтерських рахунків та форм звітності залежить від підходів до організації системи бухгалтерського обліку.

З такої точки зору виділяють дві системи (підходи) щодо облікової роботи:

- двоколова система, при виділенні двох автономних груп (класів) рахунків бухгалтерського обліку різного рівня: управлінського та фінансового;
- інтегрована система, за якою рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиного плану рахунків.

З прийняттям загального плану рахунків бухгалтерського обліку в Україні визначилась інтегрована система обліку. З самої побудови плану рахунків зрозуміло, що 1-3 класи рахунків призначені для відображення статей активу балансу (звіту про фінансовий стан), 4-6 – пасиву балансу (звіту про фінансовий стан), а 7-9 – для складання звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід).

Рахунки для обліку операційної діяльності розміщені в основному у класах 8 «Витрати за елементами» та 9 «Витрати діяльності» плану рахунків. Використання рахунків класу 9 є обов'язковим для всіх підприємств. Водночас за власним бажанням підприємства можуть застосовувати і рахунки класу 8. Тобто використовувати лише клас 8 рахунків кооперативам не можна. Підприємства можуть використовувати рахунки класу 8 для узагальнення інформації про витрати за елементами із щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» і рахунками класу 9.

До речі клас 8 рахунків передбачено лише в загальному плані рахунків. Тому застосовувати рахунки класу 8 можуть лише ті суб'єкти господарювання, хто використовує загальний, а не спрощений план рахунків. Спрощений план рахунків бухгалтерського обліку можуть застосовувати мікропідприємства, малі підприємства, непідприємницькі товариства, підприємства, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності – у разі складання ними фінансової звітності відповідно до НП(С)БО 25

«Спрощена фінансова звітність». Великі та середні підприємства права вибору позбавлені: вони мають застосовувати лише загальний план рахунків.

Отже, рахунки класу 9 «Витрати діяльності» ведуть усі виробничі кооперативи з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 «Витрати за елементами». Якщо ж кооператив належить до мікропідприємства чи малих підприємств, застосовує спрощений план рахунків і складає фінансову звітність за вимогами НП(С)БО 25, тоді він може для обліку витрат використовувати лише рахунки 90, 91 і 96. При цьому малі підприємства також можуть застосовувати загальний план рахунків, складаючи при цьому спрощену фінансову звітність. Якщо названі підприємства складають фінансову звітність за повною формою (затвердженою НП(С)БО 1), то їм необхідно використовувати загальний план рахунків.

Крім того, у виробничих кооперативах витрати виробництва знаходять своє відображення на рахунку 23 «Виробництво», де узагальнюється інформація про виробничі витрати в розрізі об'єктів обліку. Сальдо за рахунком 23 означає незавершене виробництво і відображується в активі балансу, саме тому цей рахунок включено до другого класу «Запаси». Це ж можна віднести і до рахунку 24 «Брак у виробництві».

Деякі витрати, частково пов'язані з виробничою діяльністю, обліковуються також на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». На цьому рахунку узагальнюється інформація про витрати, які здійснено у звітному році, але які підлягають віднесенню до витрат майбутнього періоду. Крім рахунків виробництва, витрати з цього рахунка розподіляють на рахунки пов'язані зі збутом продукції, організацією і управлінням підприємством у цілому (адміністративні витрати), іншою операційною, а також інвестиційною та фінансовою діяльністю.

Подальша ж деталізація даних про витрати та вихід продукції основних та інших галузей виробництва здійснюється в розрізі цілої системи субрахунків та об'єктів аналітичного обліку, які відкриваються до названих синтетичних рахунків. У діючому загальному плані рахунків до рахунків 23, 24 і 39 не передбачено субрахунки.

Система субрахунків повинна встановлюватися відповідними галузевими нормативними документами міністерств та відомств, які є найвищою ланкою управління галуззю. У сільському господарстві доцільно зберегти традиційну номенклатуру субрахунків у розрізі

синтетичного рахунку 23 «Виробництво», з максимальним урахуванням виробничого напрямку кооперативу.

Аналітичний облік за кожним із субрахунків слід вести за окремими видами виробництв, переділами, партіями в розрізі статей, передбачених для сільськогосподарських підприємств. На вимогу керівництва кооперативу чи окремих його підрозділів, особливо у великих господарствах, аналітичний облік витрат може здійснюватися у розрізі господарських підрозділів, центрів прикладення витрат чи відповідальності.

Інформація, яка надається управлінським обліком, орієнтована на задоволення потреб стратегічного та поточного управління, на оптимізацію використання ресурсів, забезпечення об'єктивної оцінки діяльності підрозділів та окремих керівників,

Відображуючи операції, які здійснює кооператив, бухгалтер накопичує дані про витрати і доходи його структурних підрозділів та розробляє внутрішню систему звітності, що дає змогу оцінювати результати їх діяльності.

Роль бухгалтера в процесі поточного контролю полягає в тому, що він систематично порівнює фактичні дані про рівень витрат з планами чи кошторисами, розраховує, аналізує та моделює можливі відхилення. Для обґрунтування управлінських рішень на різних рівнях бухгалтер узагальнює, систематизує і надає необхідну інформацію, готує рекомендації щодо можливих наслідків обраного варіанта подій. Функції, що виконує бухгалтер який обслуговує керівників окремих підрозділів кооперативу, значно ширші, ніж бухгалтера, який реєструє господарські операції в системі рахунків фінансового обліку. Тому бухгалтера, який здійснює інформаційне забезпечення системи управління, називають ще бухгалтером-аналітиком. Такий бухгалтер бере участь у процесі аналізу та планування господарської діяльності, у складанні та узгодженні кошторисів і бюджетів, розробці нормативів та стандартів витрат, надає інформацію про минулі події та складає розрахунки про можливі наслідки майбутніх дій.

Узагальнення даних управлінського обліку про витрати та вихід продукції здійснюється в системі передбачених субрахунків та синтетичних рахунків фінансового обліку у відповідних зведених документах і регістрах синтетичного і аналітичного обліку, в залежності від обраної форми бухгалтерського обліку. Взаємозв'язок між функціями управління та системою обліку наведено на рис. 2.2.

При визначенні місця обліку процесу виробництва в системі рахунків фінансового обліку слід врахувати діючу в Україні інтегровану систему обліку. Така система базується на безперервному обліку запасів, за якою всі поточні зміни залишків сировини, готової продукції та незавершеного виробництва відображаються на відповідних рахунках. У такій системі в основу виділення рахунків для обліку витрат виробництва покладено функціональну ознаку. Рахунки виробничого обліку «вмонтовано» в загальну систему рахунків, у результаті чого вони кореспондують з рахунками фінансового обліку.

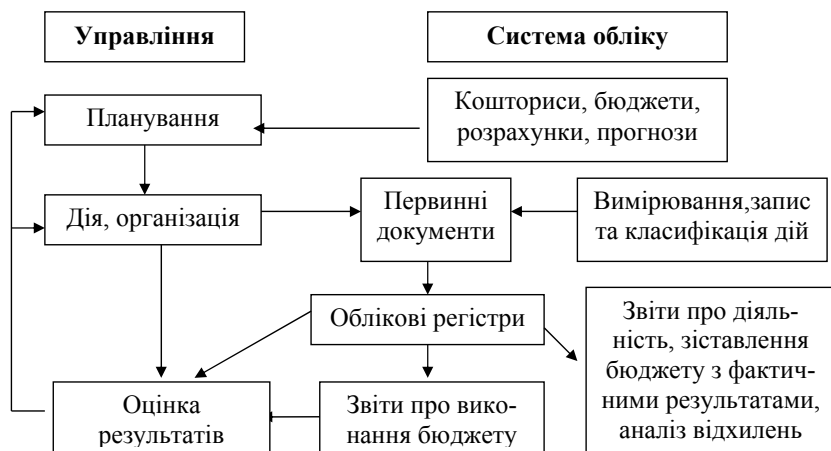


Рис. 2.2. Взаємозв'язок системи обліку та функцій управління

Отже, усім суб'єктам господарювання для обліку витрат діяльності слід використовувати рахунки класу 9, оскільки вони є обов'язковим для всіх підприємств. Водночас за власним бажанням підприємства можуть застосовувати і рахунки класу 8. Вибір (застосування чи незастосування) рахунків класу 8 необхідно зафіксувати в наказі про облікову політику.

За вибором кооперативу, який належить до великих і середніх підприємств, із загальної системи рахунків може обиратися варіант із застосування усіх рахунків витрат (класи 8 і 9), чи виключаючи клас 8 (тільки клас 9). Прямі виробничі витрати відображають безпосередньо на рахунку 23 «Виробництво», а непрямі попередньо накопичують на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», які наприкінці звітного періоду також списуються на рахунок 23 шляхом розподілу між об'єктами обліку.

Витрати кооперативу та окремих його підрозділів, які здійснюють функцію управління, збуту, наукових досліджень та інші, не включаються до виробничої собівартості продукції (робіт чи послуг). Такі витрати щомісячно або в кінці року списують безпосередньо в дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

Подальше перегрупування витрат за статтями, елементами витрат, видами продукції та центрами відповідальності здійснюється в обраній системі синтетичних рахунків, субрахунків та аналітичних рахунків.

Невеликі за розміром кооперативи, які належать до мікропідприємств та малих підприємств, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки:

- 23 «Виробництво» – ведеться облік та узагальнення інформації про витрати на основне і допоміжні виробництва, виробничий брак;

- 39 «Витрати майбутніх періодів» – призначений для обліку та узагальнення інформації про витрати майбутніх періодів;

- 90 «Собівартість реалізації» – узагальнюється інформації про виробничу собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів;

- 91 «Загальновиробничі витрати» – накопичується інформація про| накладні виробничі витрати на організацію та управління виробництвом, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування;

- 96 «Інші витрати» – ведеться облік та узагальнення інформації про інші витрати операційної діяльності та інші витрати діяльності, а також обліковується належна до сплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів (обов'язкових платежів).

Загальну схему відображення операцій з обліку витрат за скороченою системою рахунків наведено на рис. 2.3.

Як було зазначено, більші за розміром виробничі кооперативи повинні застосовувати як рахунок 23 «Виробництво», так і рахунки 9 класу «Витрати діяльності». При цьому перегрупування витрат за елементами для складання фінансової звітності вони можуть здійснювати в позасистемному порядку (без рахунків 8 класу). Загальну схему обліку виробництва при цьому наведено на рис. 2.4.

За такою схемою бухгалтерія має можливість провести калькулювання фактичної собівартості продукції (робіт, послуг), відобразити зміну призначення виробничих запасів (для реалізації чи виробничого споживання) та фінансового результату від реалізації кожного виду товару.

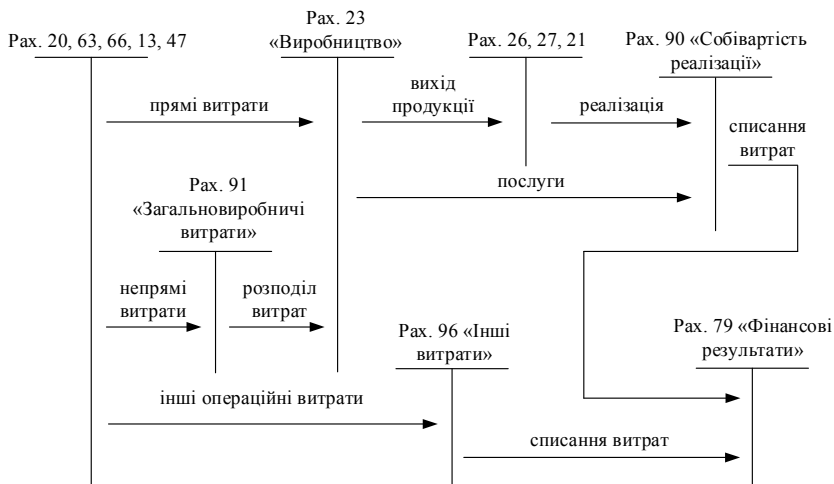


Рис. 2.3. Спрощена схема обліку виробничих витрат у малих підприємствах

За рішенням керівництва кооперативу та його економічних служб бухгалтерія може одночасно використовувати рахунки 8 та 9 класів. Це дає змогу системним шляхом одержати інформацію про витрати в розрізі елементів для складання фінансової звітності, а потім перегрупувати їх за центрами відповідальності, видами діяльності та об'єктами обліку (з метою калькулювання) (рис. 2.5).

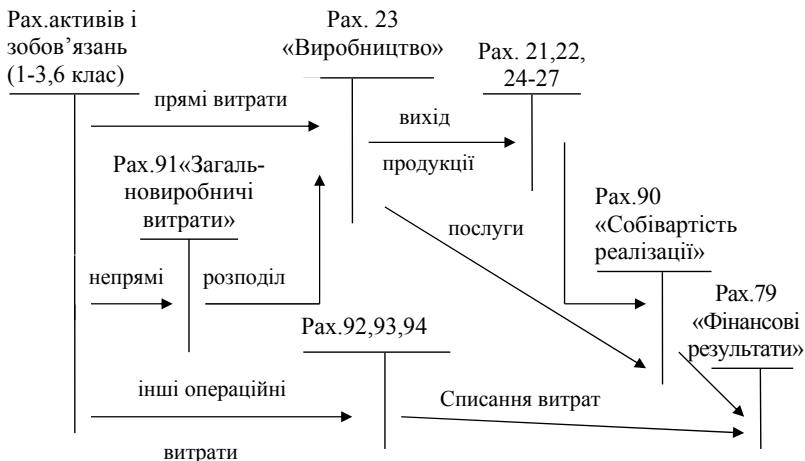


Рис. 2.4. Схема обліку виробничих та інших витрат операційної діяльності сільськогосподарських кооперативів з використанням рахунків класу 9

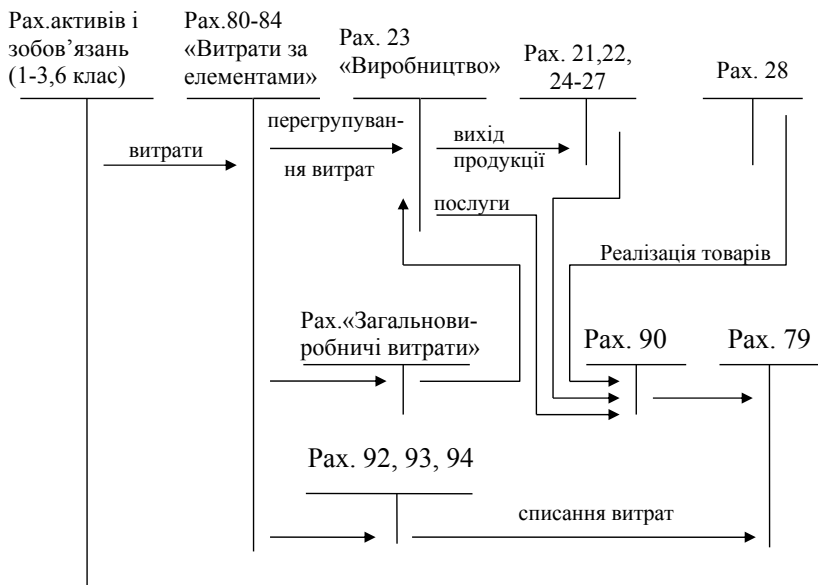


Рис. 2.5. Повна (розгорнута) схема обліку виробничих витрат і виходу продукції з використанням рахунків класів 8 і 9

Як видно з рис. 2.5, ця схема (із групуванням витрат за елементами) повністю відповідає вимогам положення про калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції та оцінки виробничих запасів. Крім того, слід відзначити, що за цією схемою витрати, не пов'язані з процесом виробництва, які відображаються на рахунках 92-94, також попередньо групуються на рахунках витрат за елементами.

З наведених схем витікає кореспонденція рахунків та субрахунків з усіх господарських операцій, пов'язаних з процесом сільськогосподарського виробництва, та відображення у зведених документах, регістрах синтетичного і аналітичного обліку, система яких буде розглянута в наступному підрозділі.

2.2. Облік витрат за біологічними перетвореннями

Відомо, що виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) пов'язано з певними витратами. В процесі виробництва продукції витрачається праця, використовуються знаряддя праці, а також предмети праці. Всі ці витрати на виробництво

сільськогосподарської продукції, що виражаються в грошовій формі, утворюють собівартість продукції.

За Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» процес якісних та кількісних змін біологічних активів називається біологічними перетвореннями. Біологічний актив – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Незалежно від видів та кількості об'єктів обліку в кооперативах при калькулюванні собівартості продукції (робіт, послуг) важливу роль відіграє класифікація витрат. Класифікація витрат виробництва в обліку здійснюється за декількома ознаками, а саме: за елементами (економічним змістом), за калькуляційними статтями (характером виникнення та призначенням), за способом включення до собівартості тощо.

Елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат. НП(С)БО 16 «Витрати» регламентує витрати операційної діяльності групувати за такими економічними елементами:

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

До складу елемента «Матеріальні затрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини і основних матеріалів;
- покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів;
- палива і енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари і тарних матеріалів;
- допоміжних і інших матеріалів.

Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включається до елементу операційних витрат «Матеріальні затрати».

До складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються заробітна плата за окладами і тарифами, премії і заохочення,

компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються: відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства; відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів і інших необоротних матеріальних активів.

До складу елемента «Інші операційні витрати» включаються витрати операційної діяльності, які не ввійшли до складу вищенаведених елементів, зокрема, витрати на відрядження працівників, на послуги зв'язку, на виплату матеріальної допомоги, плата за розрахунково-касове обслуговування та ін.

За способом включення до собівартості продукції (робіт, послуг) витрати поділяться на прямі та непрямі. Прямими вважаються витрати, які можна віднести безпосередньо на відповідний об'єкт витрат або які розподіляються між об'єктами витрат пропорційно до бази, з якою ці витрати перебувають у близькій залежності.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, які утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат належать, зокрема відрахування на соціальні заходи; плата за оренду земельних і майнових паїв; амортизація необоротних активів та ін.

Непрямі витрати – це витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом. Такі витрати відносяться до вирощування багатьох культур, декількох груп тварин, виконання різних робіт. Для включення до собівартості ці витрати необхідно заздалегідь розподілити між об'єктами обліку. Тому на практиці їх часто називають

розподілюваними, а згідно з НП(С)БО 16 «Витрати» – загальновиробничими витратами.

Подальша деталізація витрат в обліку здійснюється в розрізі статей калькулювання собівартості. Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюється сільськогосподарським підприємством і затверджується в наказі про облікову політику.

Виробничі витрати включаються в собівартість вироблюваної сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) відповідно до вимог, встановлених Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Узагальнююча інформація про витрати на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) відображається на рахунку 23 «Виробництво». Ці витрати відображаються за процесами біологічних перетворень у рослинництві та тваринництві.

Для обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції, продукції промислових виробництв, робіт і послуг допоміжних і обслуговуючих виробництв кооперативам пропонується використовувати наступні субрахунки:

231 «Рослинництво»;

232 «Тваринництво»;

233 «Промислове виробництво»;

234 «Допоміжні виробництва»;

235 «Роботи і послуги тракторів, комбайнів, сільськогосподарських машин і устаткування».

Субрахунки 231 «Рослинництво» та 232 «Тваринництво» призначені для обліку витрат і виходу продукції відповідно у рослинництві та тваринництві. Саме за дебетом цих субрахунків відображаються всі витрати, що пов'язані з біологічними перетвореннями поточних та довгострокових біологічних активів, а за кредитом – отримання сільськогосподарської продукції, що оцінюється в момент її визнання за справедливою вартістю. Сільськогосподарська продукція власного виробництва протягом поточного року в залежності від обраного обліковою політикою методу оцінки біологічних активів може обліковуватися також за плановою собівартістю, а в кінці року розрахунковим шляхом доводитись до фактичної.

Залишок за рахунком 23 «Виробництво» на кінець звітного періоду в сільськогосподарських підприємствах відображає величину витрат у незавершеному виробництві.

Витрати з біологічних перетворень відносяться до витрат основної діяльності.

Витрати виробничої діяльності групуються в обліку за об'єктами витрат. Такими об'єктами обліку є:

а) у рослинництві – види сільськогосподарських рослин: зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля тощо; або ж однорідні групи культур (зернові озимі, зернові ярі та ін.), або окремі культури (ячмінь, жито, гречка та ін.). При наявності багаторічних насаджень об'єктом обліку є види багаторічних насаджень;

б) у тваринництві – можуть бути види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, сім'ї бджіл, тощо; або ж однорідні групи тварин, які становлять технологічні групи тварин (корови і бики-плідники основного стада, свині і кнури-плідники основного стада, тварини на вирощуванні та відгодівлі).

Слід відзначити, що облік біологічних активів та витрат на їх перетворення є тісно пов'язаним. Це пояснюється тим, що саме на рахунку 23 «Виробництво» формуються витрати з отримання поточних біологічних активів, які потім оприбутковуються на баланс і сума витрат буде становити первісну вартість біологічних активів: рослин та тварин. Якщо біологічні перетворення будуть продовжуватись і далі, то ці витрати можуть змінити вартість цих біологічних активів.

Так, якщо поточні біологічні активи обліковуються за видами сільськогосподарських культур (ячмінь, жито, пшениця та ін.), то і об'єктами обліку витрат з біологічних перетворень слід обрати такі ж види культур.

Вибір об'єктів обліку витрат є питанням облікової політики підприємства.

Витрати відображаються за кожним об'єктом обліку за встановленими підприємством статтями витрат. Примірний перелік статей витрат наведено у Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132.

Витрати в рослинництві доцільно групувати за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; насіння та посадковий матеріал; паливо та мастильні матеріали; добрива; засоби захисту рослин; роботи та послуги; амортизація; витрати на ремонт основних засобів; інші витрати; витрати на організацію виробництва й управління.

На статті «Витрати на оплату праці» відображують основну і додаткову оплату праці штатних працівників, найманих і залучених осіб, зайнятих безпосередньо на вирощуванні культур і на роботах незавершеного виробництва. На цю ж статтю відносять витрати на заохочення за якість виконаних робіт, своєчасне і якісне збирання врожаю, економію матеріальних витрат, надбавки трактористам за класність та інші доплати, які включаються до заробітної плати працівників рослинництва. За цією статтею враховують також натуральну оплату працівникам рослинництва. Дебетують субрахунок 231, кредитують рахунок 66 (81).

На статті «Відрахування на соціальні заходи» відображують в установленому розмірі єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від оплати праці працівників, зайнятих на вирощуванні сільськогосподарських культур (груп культур) і на роботах з незавершеного виробництва. Дебетують субрахунок 231, кредитують субрахунок 651 (821).

На статті «Насіння та посадковий матеріал» відображують витрати на насіння та посадковий матеріал власного виробництва і куповані. Дебетують субрахунок 231 і кредитують рахунок 20 (80) або рахунок 27. Витрати на підготовку насіння до сівби (протруювання, навантаження тощо) та транспортування його до місця сівби не включають у вартість насіння, а відносять на культури за відповідними статтями витрат.

За статтею «Паливо та мастильні матеріали» обліковується вартість нафтопродуктів, витрачених машинно-тракторним парком, комбайнами й іншими сільськогосподарськими машинами на сільськогосподарських роботах у рослинництві. Дебетують субрахунок 231, кредитують рахунок 20 (80).

На статті «Добрива» обліковують витрати окремо на мінеральні, бактеріальні й органічні добрива, які вносять під сільськогосподарські культури. На вартість внесених добрив дебетують субрахунок 231 і кредитують рахунок 20 (80) або рахунок 27. Витрати на підготовку

добрив, навантаження на транспортні засоби, вивезення на поля, завантаження у розкидачі, внесення в ґрунт відносять на конкретні сільськогосподарські культури і на цій статті не відображують.

На статтю «Засоби захисту рослин» відносять фактичну вартість пестицидів, протруювачів, гербіцидів, дефоліантів та інших хімічних засобів. На їх вартість дебетують субрахунок 231 і кредитують рахунок 20 (80). Витрати на обробіток посівів сільськогосподарських культур і багаторічних насаджень (обпилювання, обприскування тощо), виконані силами господарства, на цій статті не відображують, а відносять на культури (групи культур) або на багаторічні насадження за відповідними статтями витрат.

На статті «Роботи і послуги» відображують вартість робіт і послуг допоміжних виробництв, сторонніх організацій на виробничі потреби при вирощуванні сільськогосподарських культур (груп культур), на виконанні роботи тощо. Дебетують субрахунок 231, кредитують рахунки 23, 63, 68 (84). На цю ж статтю відносять вартість електро- та теплоенергії, використаної на виробничі потреби при вирощуванні сільськогосподарських культур (груп культур) тощо, при цьому кредитують інші субрахунки рахунку 23.

На статті «Амортизація» відображується сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, які використовуються у рослинництві. Дебетують субрахунок 231, кредитують рахунок 13 (83).

До складу статті «Витрати на ремонт основних засобів» включають:

- суми на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів рослинництва;

- б) вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень з технічного обслуговування і поточного ремонту обладнання;

- в) витрати на ремонт плівкових теплиць і парників (вартість плівки, яка використовується для ремонту теплиць і парників включається у витрати на поточний ремонт без вартості зношеної плівки чи гуми за цінами їх можливої реалізації (використання).

На суму витрат на ремонт основних засобів рослинництва дебетують субрахунок 231, кредитують рахунки 66 (81), 65 (82), 63 (84).

Окремо відображують витрати на запчастини, використані для заміни спрацьованих деталей машин і устаткування в рослинництві під час ремонту за межами ремонтно-механічної майстерні. Дебетують субрахунок 231, кредитують рахунок 20 (80).

На статті «Інші витрати» відображують страхові платежі по посівах і основних засобах у рослинництві та інші витрати, які не були враховані у попередніх статтях. На суму інших витрат у рослинництві дебетують субрахунок 231, кредитують рахунки 655, 471, 22 (84).

На статті «Витрати на організацію виробництва й управління» враховують загальнобригадні та загальногалузеві витрати, які розподіляються наприкінці звітного періоду і списуються з кредиту рахунка 91 у дебет субрахунка 231.

У тваринництві облік витрат доцільно вести за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; засоби захисту тварин; корми; роботи та послуги; витрати на утримання основних засобів (амортизація, паливо, будівельні матеріали тощо); витрати на організацію виробництва й управління; втрати від загибелі тварин та інші.

На статті «Витрати на оплату праці» відображують основну і додаткову оплату праці працівників тваринництва, зайнятих безпосередньо на обслуговуванні певного виду або групи тварин: доярок, скотарів, бригадирів, підмінних працівників, телятниць, свинарок, чабанів, пташниць тощо. До цієї статті включають оплату праці за тарифними ставками, доплати і премії за якість продукції, підвищення продуктивності тварин, збереження поголів'я, обслуговування тварин, хворих на бруцельоз, та інші виплати згідно з діючим положенням про оплату праці. На суму нарахованої основної і додаткової оплати праці працівників тваринництва дебетують субрахунок 232 і кредитують рахунок 66 (81).

На статті «Відрахування на соціальні заходи» обліковують єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в установленому розмірі від суми нарахованої оплати праці працівників тваринництва. Дебетують субрахунок 232, кредитують субрахунок 651 (821).

На статті «Засоби захисту тварин» обліковують вартість використаних біопрепаратів, медикаментів та дезінфікуючих засобів, придбаних за рахунок коштів підприємства, а також витрати, пов'язані з їх використанням у тваринництві. На цю статтю не відносять вартість

біопрепаратів, медикаментів, дезінфікуючих засобів, придбаних за рахунок асигнувань з бюджету на ці цілі. На вартість використаних біопрепаратів, медикаментів і дезінфікуючих засобів у тваринництві дебетують субрахунок 232 і кредитують рахунок 20 (80).

На статті «Корми» відображують витрати на корми власного виробництва і куповані, використані на годівлю худоби, птиці й інших тварин.

Витрати, пов'язані з доставкою кормів з місць їх попереднього зберігання (сховищ, бургів, стогів тощо) до місць постійного зберігання (склади відділків, ферм, бригад) відносять на вартість відповідних кормів як витрати на доставку кормів на склад.

Витрати на доставку кормів з місця постійного зберігання на ферму для годівлі тварин відносять на певний вид (групу) тварин за відповідними статтями (витрати на оплату праці, робіт і послуг тощо). Витрати, пов'язані з приготуванням кормів на кормокухнях, обліковують на окремому аналітичному рахунку субрахунка 232 «Тваринництво» і щомісяця списують на статтю «Корми» за відповідними групами тварин, розподіляючи пропорційно до фізичної маси згодованих кормів, які були приготовлені на кормокухні. На вартість кормів, витрачених для годівлі відповідних видів і груп тварин, дебетують субрахунок 232 і кредитують субрахунок 208 (80) (покупних) або рахунок 27 (власного виробництва).

На статті «Роботи і послуги» відображують вартість робіт і послуг, наданих допоміжними виробництвами для виробничих потреб тваринництва, а також сторонніми організаціями і підприємствами. Тут же обліковують вартість використаної енергії, виробленої електростанціями, змонтованими з доїльними, стригальними пристроями, а також витрати на обігрівання приміщень місцевими котельними, не з'єднаними із центральною котельнею. На цю ж статтю відносять вартість енергії, одержаної від інших підприємств для галузі. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунки 23, 63, 68 (84).

На статтю «Витрати на утримання основних засобів» записують нараховані амортизаційні відрахування за основними засобами тваринництва. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 13 (83). Тут же відображують вартість палива і запчастин, використаних для машин і устаткування в тваринництві, конкретно за кожним видом або групою тварин, а також витрати на будівельні матеріали, використані на

ремонт будівель і споруд у галузі. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 20 (80).

На статтю «Інші витрати» відносять страхові платежі за майновим страхуванням, вартість спецодягу та спецвзуття, що видаються працівникам тваринництва. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунки 655, 22 (84). До цієї ж статті включають частину вартості літніх таборів для тварин (за умови їх використання до одного року), дебетуючи субрахунок 232 і кредитуючи рахунок 39.

На статті «Витрати на організацію виробництва й управління» відображують частку загальновиrobничих витрат тваринництва, віднесених на цей вид або групу худоби і птиці в порядку їх розподілу. Дебетують субрахунок 232 і кредитують рахунок 91.

На статті «Втрати від загибелі тварин» відображують (тільки в обліку) втрати від загибелі молодняку тварин і тварин на відгодівлі, птиці, бджолосімей, кролів та інших тварин, за винятком тих випадків, коли збитки сталися через стихійне лихо або підлягають стягненню з винуватців. На вартість загиблих тварин, списаних за рахунок господарства, дебетують рахунок 232 і кредитують рахунок 24.

У номенклатурі статей виробничих витрат у тваринництві доцільно передбачити додаткові статті: по інкубації яєць – вартість яєць, закладених на інкубацію; по рибництву – вартість мальків, запущених у водойми, по шовківництву – вартість греди.

Витрати відображаються в обліку на підставі відповідних первинних та зведених документів.

Підставою для нарахування оплати праці в рослинництві є таблиці обліку робочого часу, облікові листи праці і виконаних робіт, облікові листи трактористів-машиністів, книжки бригадира з обліку праці і виконаних робіт. Затрати на оплату праці трактористів-машиністів за структурними підрозділами і по кооперативу загалом узагальнюють в накопичувальній відомості обліку використання машинно-тракторного парку, підсумкові дані якої переносять до Журналу обліку робіт і витрат. У цей журнал записують дані з книжок та облікових листів праці і виконаних робіт, а також з накопичувальних відомостей обліку роботи вантажного автотранспорту та ін. Оплату праці тваринникам нараховують, виходячи з обсягів виконаних робіт чи виходу продукції або відпрацьованого часу на підставі розрахунку оплати праці працівникам тваринництва, таблиця обліку робочого часу та документів про вихід продукції тваринництва.

На підставі первинних документів з оплати праці, Накопичувальних відомостей, Журналів обліку робіт і витрат щомісячно складають Зведену відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань на неї за об'єктами обліку. У цій відомості відображається кількість відпрацьованих днів, людино-годин, сума нарахованої оплати праці та нарахувань на неї, включаючи резерв на оплату відпусток, за об'єктами обліку, виробничими підрозділами і в цілому по кооперативу. Дані зведеної відомості є основою для внесення записів у виробничий звіт з рослинництва та у виробничий звіт з тваринництва.

Насіння та садивний матеріал відпускають у виробництво в межах встановлених норм за лімітно-забірними картками, накладними (внутрішньогосподарського призначення) та іншими документами. Основою для списання насіння з підзвіту агронома після завершення сівби є Акт витрати насіння і садивного матеріалу. Затверджений керівником підприємства акт передається до бухгалтерії разом з іншими документами і є підставою для записів до журналу обліку робіт і витрат і звіту про рух матеріальних цінностей.

Добрива на відповідні культури списують на підставі акта про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів. Списання засобів захисту рослин оформлюється так само, як і добрив.

Видачу кормів проводять на підставі відомості витрати кормів, яка водночас є документом на списання витрачених кормів з підзвіту завідувача ферми. Відомість виписують на кожного працівника, за яким закріплені тварини, на початку кожного місяця в двох примірниках. Ліміт видачі кормів визначають за раціонами годівлі, які складає зоотехнік. Оформлені належним чином відомості є підставою для включення вартості кормів до витрат виробництва. Наприкінці місяця на підставі відомостей роблять записи до журналу обліку витрат кормів за кожним видом і групою тварин. Дані журналу використовуються для оперативного контролю за рівнем витрат кормів на виробництво продукції.

Вартість робіт і послуг, наданих сторонніми організаціями, відноситься на об'єкти обліку виробництва за рахунками-фактурами. Витрати на експлуатацію власного вантажного автотранспорту, послуги вантажного транспорту попередньо групують у відповідних накопичувальних відомостях, складених на підставі відповідних

подорожніх листів, товарно-транспортних накладних, облікових листів праці і виконаних робіт та ін.

Вартість транспортних робіт, виконаних тракторами, також відносять на відповідні об'єкти обліку на підставі накопичувальних відомостей.

Амортизацію основних засобів, які використовуються в основних галузях сільськогосподарського виробництва, визначають у відповідних розрахунках амортизаційних відрахувань та включають до виробничих витрат на підставі відомостей нарахування амортизаційних відрахувань.

Облік інших витрат ведуть переважно на основі рахунків відповідних організацій, установ і підприємств, довідок бухгалтерії та звітів про рух матеріальних цінностей. Систематизацію даних здійснюють переважно у різних відомостях, звідки їх переносять до регістрів аналітичного обліку.

Розподіл витрат на управління та обслуговування виробництва проводять на підставі відповідних розрахунків, які оформляються довідками бухгалтерії. А також можуть бути застосовані й інші первинні документи.

Понесені витрати на біологічні перетворення відображаються за дебетом субрахунку 231 чи 232 на відповідному аналітичному рахунку (об'єкту витрат).

Слід зазначити, що на дебеті субрахунку 231 «Рослинництво» обліковують:

- витрати минулого року під урожай поточного року (незавершене виробництво на початок звітного року);
- витрати поточного року під урожай поточного року;
- витрати поточного року під урожай майбутнього року (незавершене виробництво на кінець звітного року).

За кредитом субрахунків 231 та 232 відображається отримана сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи. Підставою для оприбуткування продукції рослинництва служать первинні документи: реєстри, акти, щоденники, путівки чи талони. Для оприбуткування продукції тваринництва застосовують такі первинні документи: журнал обліку надою молока, відомість руху молока; щоденник надходження сільськогосподарської продукції; акт настригу та приймання вовни (для спеціалізованих підприємств); акт на оприбуткування приплоду тварин; накопичувальний акт на оприбуткування приплоду звірів; акт про хід окоту; відомість

зважування тварин; розрахунок визначення приросту та ін. Їх складають безпосередньо на тваринницьких фермах в момент одержання продукції чи в терміни, передбачені графіком документообігу.

За цільовим призначенням, господарською цінністю, економічними вигодами для підприємства продукція поділяється на основну, супутню і побічну.

Основною є сільськогосподарська продукція, використання якої може приносити найбільші економічні вигоди підприємству, і отримання якої є метою утримання біологічних активів (зерно, овочі, фрукти, насіння соняшнику, молоко, мед, риба та ін.).

Супутньою є сільськогосподарська продукція, яка одержана від біологічного активу одночасно з основною продукцією, відповідає встановленим стандартам або технічним умовам і призначена для подальшої переробки або реалізації. У рослинництві – насіння льону, конопель, у тваринництві – приріст живої маси тварин основного стада, молоко від основного стада овець, віск у бджільництві та ін.

Побічною є сільськогосподарська продукція, яка одержується від одного біологічного активу або їх групи одночасно з основною, але має другорядне значення, а економічні вигоди від її використання є несуттєвими (у рослинництві – гичка, солома, бадилля; у тваринництві – гній, пташиний послід, тощо).

Від окремих біологічних активів можуть отримувати додаткові біологічні активи: у рослинництві – це чубуки, саджанці; у тваринництві – це приплід, нові рої бджіл, матеріал для розведення риби та інше. Первісне визнання додаткових біологічних активів відображається в обліку в тому звітному періоді, в якому вони відокремлені від біологічного активу.

Оприбутковується сільськогосподарська продукція рослинництва в місцях оприбуткування (токах, складах) у натуральному виразі за її фактичною масою. А фактична її кількість визначається за вирахуванням мертвих відходів, усушки (зерна та насіння соняшнику на току тощо), угару зеленої маси у процесі ферментації силосу тощо.

Оцінюють сільськогосподарську продукцію з врахуванням її якості.

Згідно з НП(С)БО 30 «Біологічні активи», сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати». Метод

оцінки сільськогосподарської продукції, який використовує підприємство, має бути зафіксовано в обліковій політиці підприємства. Від того, який саме спосіб оцінки сільськогосподарської продукції обрало підприємство, буде залежати порядок закриття рахунка 23 (субрахунків 231 та 232).

Під справедливою вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції (вона базується на цінах активного ринку) мають на увазі суму, за яку можна продати актив за звичайних умов на визначену дату. Підприємство може самостійно визначитися з методикою аналізу джерел інформації для встановлення справедливої вартості продукції. Її зменшення стосується витрат, безпосередньо пов'язаних із продажем сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема, комісійних винагород продавцям, брокерам, а також непрямих податків, що сплачуються за умови реалізації цих активів. Оскільки на біржах агропродукцію продають нечасто, то біржові витрати на справедливу її вартість не вплинуть. Позначаються актуальні продажні ціни (без урахування ПДВ). Справедлива вартість має бути зафіксована в первинних документах, зокрема в акті визначення справедливої вартості або в бухгалтерській довідці.

За наявності кількох активних ринків беруться до уваги дані того ринку, на якому підприємство передбачає продавати свою продукцію.

За відсутності активного ринку це роблять, послуговуючись:

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

- ринковими цінами на такі активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість;

- додатковими показниками, що свідчать про рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

У разі відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до пунктів 11-14 НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

Якщо біологічні активи рослинного походження на активному ринку оцінюються з урахуванням вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення, то оцінка таких біологічних активів здійснюється за

вирахуванням справедливої вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення.

Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу, тобто, в місяці збору урожаю. Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання та додаткові біологічні активи, які не беруть участі у сільськогосподарській діяльності (утримуються для продажу, напрямки їх подальшого використання не визначені, тощо) оцінюють та відображають відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси».

Додаткові біологічні активи рослинництва після їх первісного визнання і відокремлення від біологічного активу чи ґрунту визнаються запасом і обліковуються в складі сільськогосподарської продукції.

Побічна продукція за умови відсутності на неї активного ринку може бути оцінена за нормативними витратами на збирання, транспортування, переміщення, скиртування та іншими витратами, пов'язаними із заготівлею цієї продукції. Бракована сільськогосподарська продукція та відходи, які використати у виробничому процесі або реалізувати неможливо, активом не визнаються. Витрати на утилізацію такої продукції та відходів включаються до складу інших операційних витрат.

При первісному визнанні сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю можливе перевищення її вартості над понесеними витратами, або ж навпаки. Ця різниця відноситься до інших операційних доходів (субрахунок 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»), або ж до інших операційних витрат (субрахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю») (рис. 2.6).

Наприклад, фактичні витрати, відображені за дебетом рахунку 23 становлять 534000,00 грн, а справедлива вартість оприбуткованої продукції – 536000,00 грн. В цьому випадку має місце дохід від первісного визнання, який слід віднести в кредит субрахунку 710 з дебету рахунку 23. При зворотній ситуації будуть мати місце втрати від первісного визнання продукції, а тому їх відносять з кредиту рахунку 23 в дебет субрахунку 940.

Слід мати на увазі, що визнання продукції та доходу чи втрат від її визнання відображається в обліку в періоді оприбуткування продукції. На цей момент не всі витрати можуть бути віднесені в дебет рахунку 23.

Так, в кінці року розподіляють та відносять на рахунки обліку витрат загальновиробничі витрати, розподіляють інші непрямі витрати. Тому остаточна сума фактичних витрат буде сформована тільки станом на 31 грудня звітного року.

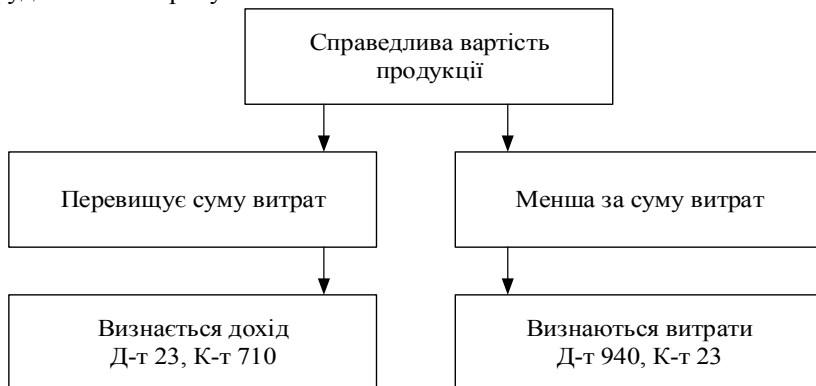


Рис. 2.6. Схема закриття рахунку 23 «Виробництво» при оцінці сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю

У зв'язку з цим в кінці року буде необхідно також відкоригувати суми інших операційних доходів та витрат, що були відображені протягом року при первісному визнанні продукції та біологічних активів.

Кореспонденцію рахунків з обліку витрат з біологічних перетворень поточних біологічних активів та отриманої продукції наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків з обліку витрат з біологічних перетворень поточних біологічних активів та отримання продукції

Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1.Відображені витрати на біологічні перетворення та створення поточних біологічних активів:		
покупні насіння, посадковий матеріал, мінеральні добрива	231	208
покупні корми	232	208
насіння, посадковий матеріал власного виробництва	231	27
корми власного виробництва	232	27
органічні добрива	231	27
паливо	231, 232	203
роботи та послуги власних допоміжних виробництв та сторонніх організацій	231, 232	234, 631

Продовження таблиці 2.1

оплата праці працівникам, що зайняті у рослинництві та тваринництві	231, 232	661
відрахування на соціальні заходи	231, 232	651
амортизація необоротних активів	231, 232	13
2. Оприбутковані поточні біологічні активи рослинництва за справедливою вартістю на дату балансу	211	231
3. Визнано дохід від первісного визнання поточних біологічних активів рослинництва на дату балансу	231	710
4. Визнано витрати від первісного визнання поточних біологічних активів рослинництва на дату балансу	940	231
5. Списано поточні біологічні активи рослинництва на початок збирання врожаю	231	211
6. Проведені витрати по збиранню урожаю	231	661, 65, 234, 203, 22, ін.
7. Первісне визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів у рослинництві	27	231
8. Первісне визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів у тваринництві: приплід та приріст	212	232
9. Оприбуткування побічної продукції	27	231, 232
10. Визнано дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів	231, 232	710
11. Визнано витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів	940	231, 232
12. В кінці року розподілені та списані загальновиробничі витрати	231, 232	91
13. Розподілені інші непрямі витрати	231, 232	91, 23
14. Коригування суми доходів та суми витрат в кінці року при остаточному визначенні суми і фактичних витрат на біологічні перетворення:		
на суму перевищення фактичних доходів, визначених в кінці року над сумою доходів, віднесених протягом року	231, 232	710
на суму перевищення доходів, віднесених протягом року над сумою фактичних витрат, визначених в кінці року (червоне сторно)	231, 232	710
на суму перевищення фактичних витрат, визначених в кінці року, над сумою інших операційних витрат, віднесених протягом року	940	231, 232
на суму перевищення інших операційних витрат, віднесених протягом року, над сумою фактичних витрат, визначених в кінці року (червоне сторно)	940	231, 232

В результаті таких коригуючих записів, аналітичні рахунки з обліку витрат за біологічними перетвореннями будуть закриті, тобто процес вираховування завершено. Фактична собівартість продукції тепер може бути визначена при необхідності для управлінських цілей в додаткових розрахунках за даними фінансового обліку. А первісною вартістю сільськогосподарської продукції як запасу, буде її справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, що визначена при первісному визнанні такої продукції.

За другим підходом сільськогосподарська продукція по мірі надходження протягом року оцінюється за плановою собівартістю, лише в кінці року, коли будуть повністю сформовані витрати на виробництво, а також розподілені між видами діяльності і продукцією загальновиробничі та інші непрямі витрати, можна буде визначити фактичну собівартість одиниці продукції. В результаті виникають дві оцінки сільськогосподарської продукції: за плановими цінами і фактична собівартість. Це вимагає доведення планової собівартості сільськогосподарської продукції до рівня фактичної, для чого вираховують різницю між фактичною і плановою собівартістю одиниці продукції за кожним її видом, тобто калькуляційну різницю. Калькуляційна різниця списується на відповідні рахунки пропорційно до маси продукції за напрямками її використання.

Таке коригування може бути відображене в обліку одним зі способів: метод сторно (застосовується тоді, коли фактична собівартість сільськогосподарської продукції менша, ніж планова); метод додаткового проведення (додатковий запис) (застосовується тоді, коли планова собівартість є меншою, ніж фактична).

Оприбуткування продукції за плановою собівартістю відображається по дебету рахунка 27, субрахунок 213 і кредиту субрахунків 231 і 232. Коригування планової собівартості сільськогосподарської продукції до рівня фактичної сторно або допроведенням облічується так:

Дт 27, 213, Кт 23 (якщо на момент коригування продукція знаходиться на складі (фермі));

Дт 23, Кт 23 (зерно, використане на посів під урожай наступного року; молоко, використане на випоювання телятам; продукція, передана на переробку);

Дт 90, Кт 23 (якщо продукція на момент коригування реалізована).

Після списання калькуляційних різниць рахунок 23 (субрахунки 231 і 232) закривається (за виключенням витрат у незавершеному виробництві).

Схему закриття рахунку 23 «Виробництво» при оцінці сільськогосподарської продукції за фактичною собівартістю представлено на рис. 2.7.

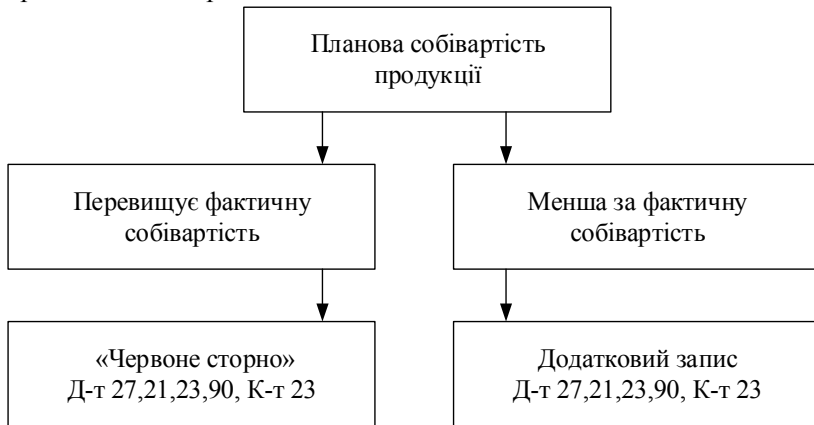


Рис. 2.7. Схема закриття рахунку 23 «Виробництво» при оцінці сільськогосподарської продукції за фактичною собівартістю

Для зведеного обліку витрат і виходу продукції (робіт, послуг) з виробництва передбачено використовувати Журнал-ордер, який з метою кращого розподілу обов'язків між виконавцями поділяють на два: ф. № 5Б с.-г. та ф. № 5В с.-г.

У Журналі-ордері № 5В с.-г. здійснюється зведений облік за рахунками:

- 23 «Виробництво»;
- 24 «Брак у виробництві»;
- 39 «Витрати майбутніх періодів»;
- 91 «Загальновиробничі витрати»;
- 92 «Адміністративні витрати»;
- 93 «Витрати на збут».

Журнал-ордер № 5В с.-г. призначений для відображення кредитових оборотів з виходу продукції окремих підгалузей основного виробництва, списання вартості послуг чи робіт допоміжних виробництв та певних видів витрат (кредит рахунків 231, 232, 233, 234,

235, 24, 39, 91, 92, 93). Кореспондуючими рахунками виступають рахунки: 20, 21, 22, 23, 24, 27, 39, 90, 91, 92, 93.

Журнал-ордер № 5Б с.-г. використовується для обліку нарахованої оплати праці та пов'язаних з нею сум відрахувань на соціальні заходи (рахунки 651, 66).

Первинні документи, накопичувальні та групувальні відомості, бухгалтерські довідки, Зведена відомість нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку витрат (ф. № 5.1 с.-г.), Зведена відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (ф. № ОЗСГ-7) або Відомість нарахування амортизації основних засобів за методом, передбаченим податковим законодавством (ф. № ОЗСГ-8) тощо є підставою для заповнення Звітів про витрати (регістрів аналітичного обліку).

Для обліку основних виробництв (субрахунки 231 «Рослинництво», 232 «Тваринництво») передбачено ведення Звіту про витрати та вихід продукції основного виробництва (ф. № 5.5 с.-г.); допоміжних виробництв, витрат на утримання та експлуатацію машин та обладнання та інших виробництв – Звіт про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв (ф. № 5.6 с.-г.); загальновиробничих витрат – Звіт про загальновиробничі витрати (ф. № 5.7 с.-г.); адміністративних витрат – Звіт про адміністративні витрати (ф. № 5.8 с.-г.), витрат на збут – Звіт про витрати на збут (ф. № 5.9. с.-г.).

Звіти складаються за місяць і нарастаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку за відповідними статтями витрат.

Дані звітів ф. №№ 5.5 с.-г. та 5.6 с.-г. за кредитом аналітичних рахунків виробництв у межах структурних підрозділів та галузей виробництв переносяться в Зведену відомість № 5.10 с.-г. до Журналу-ордера № 5 В с.-г.

Підсумки Зведеної відомості № 5.10 с.-г. з деталізацією сум за синтетичними рахунками (субрахунками) переносяться до Журналу-ордера № 5В с.-г., а з Журналу-ордера – до Головної книги.

Схему запису в регістрах з обліку виробництва за журнально-ордерною формою наведено на рис. 2.8.

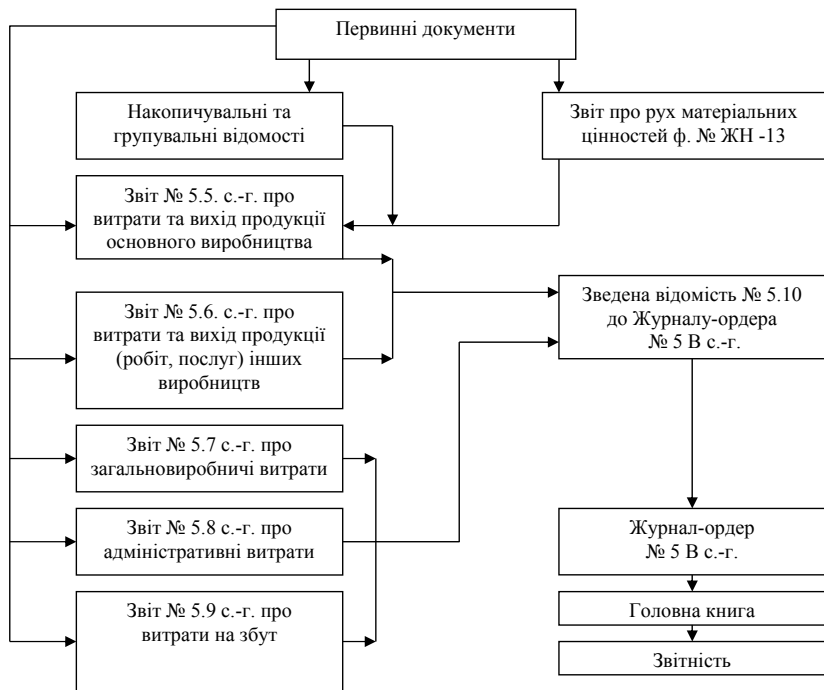


Рис. 2.8. Схема запису господарських операцій в регістрах з обліку виробництва

2.3. Основи калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських кооперативів

Калькулювання собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) здійснюється для визначення ефективності запланованих і фактично здійснених агротехнічних, технологічних, організаційних і економічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва та для обґрунтування цінової політики підприємства.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на її виробництво та придбання. Тобто історична (фактична) собівартість виділена як один із основних принципів бухгалтерського обліку. При цьому НП(С)БО 30 «Біологічні

активи» дозволяє оцінювати сільськогосподарську продукцію при її первісному визнанні як за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, так і за виробничою собівартістю.

На жаль, зараз відсутня загальновизнана методика калькулювання собівартості продукції, яка дозволяла б точно визначити величину прямих витрат, скоротивши до мінімуму долю витрат, яка включається в собівартість на підставі умовних методів розподілу, що мають мало спільного з технологією і організацією виробництва.

Балансову вартість одержаної продукції розраховують з урахуванням вимог НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 30 «Біологічні активи», Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики від 18.05.2001 р. № 132 та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. Підприємства, які ведуть облік за міжнародними стандартами, використовують МСБО 2 «Запаси». При цьому слід відмітити, що ні національні, ні міжнародні стандарти бухгалтерського обліку не містять чітких і зрозумілих правил калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції розраховують виходячи із загальної суми витрат, віднесених до відповідного об'єкту обліку (відповідну культуру, групу культур, вид тварин, чи виробництва). Фактична собівартість продукції (робіт та послуг) в сільськогосподарських підприємствах розраховується в кінці року, крім продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв, фактична собівартість яких може визначатися щомісяця.

У рослинництві об'єктами визначення собівартості є також сільськогосподарські роботи, виконані у поточному році під урожай майбутнього року і відносяться до незавершеного виробництва, а також роботи, які здійснені на поліпшення земель і виконуються за рахунок власних коштів підприємства.

Враховуючи той факт, що фактична собівартість продукції у сільськогосподарських підприємствах розраховується в цілому за рік (виняток становлять продукція, роботи, послуги допоміжних виробництв, фактична собівартість яких визначається щомісячно), а також те, що отримана продукція від певних видів

сільськогосподарської діяльності бере участь у виробництві іншої продукції (наприклад, продукція рослинництва використовується на корм тваринам, тобто її вартість бере участь у формуванні виробничої собівартості продукції тваринництва тощо), черговість закриття рахунків виробництва у кінці року має дуже велике значення для розрахунку собівартості виробленої продукції.

Обчислення собівартості продукції (робіт, послуг) у сільськогосподарських кооперативах доцільно здійснювати у такій послідовності:

- розподіляють витрати на утримання основних засобів за їх призначенням на об'єкти обліку витрат;
- обчислюють собівартість продукції (робіт, послуг) допоміжних та підсобних промислових виробництв, які надають послуги основному виробництву;
- розподіляють витрати на зрошення, осушення земель, списують послуги бджільництва із запилення сільськогосподарських культур;
- розподіляють загальногосподарські витрати;
- визначають загальну суму виробничих витрат за кожним об'єктом обліку;
- обчислюють собівартість продукції рослинництва;
- розподіляють витрати на кормоприготування (кормоцехів);
- визначають собівартість продукції тваринництва;
- розраховують собівартість живої маси тварин на вирощуванні і відгодівлі;
- обчислюють собівартість продукції промислових виробництв з переробки сільськогосподарської продукції.

Об'єктами калькуляції собівартості в рослинництві є окремі види основної, супутньої і побічної продукції, одержаної від відповідних сільськогосподарських культур.

Кінцевим пунктом включення витрат до собівартості окремих видів сільськогосподарської продукції визначено: зерно, насіння соняшнику – франко-тік (включаючи витрати на доочищення і сушіння); солома, сіно – франко-скирта або інший пункт зберігання; коренеплоди, картопля, овочі, баштанні культури, льон та інші технічні культури – франко-поле (місце зберігання); зелена маса на силос – франко-місце силосування; силос – франко-силосна споруда; зелені корми – франко-місце споживання; насіння трав – франко-склад; парниково-тепличні овочі, плоди, ягоди – франко-пункт приймання.

При обчисленні фактичної собівартості продукції рослинництва витрати за посівами, що повністю загинули від стихійного лиха, списують з кредиту субрахунку 231 на дебет субрахунку 977.

Якщо площі під загиблими посівами пересіваються іншими сільськогосподарськими культурами, то при списанні витрат враховують те, що на інші витрати діяльності списуються лише повторювані витрати (вартість насіння, витрати на посів тощо). Неповторювані витрати (оранка, вартість внесених добрив, витрати на снігозатримання тощо) відносять на нову культуру. При цьому складається бухгалтерський запис: дебет субрахунку 231 (аналітичний рахунок «Нова культура») і кредит субрахунку 231 (аналітичний рахунок «Загибла культура»). При частковій загибелі втрати списують на інші витрати частково і розподіляють пропорційно фактично одержаній продукції.

До собівартості продукції рослинництва не включають також витрати по зібраних (але необмолочених) або по незібраних культурах. В кінці року фактичні витрати по обмолочених культурах розподіляють наступним чином: із загальної суми витрат по цих об'єктах виключають витрати на обмолочування та вивезення продукції з поля, решта суми витрат розподіляється пропорційно кількості гектарів за зібраними обмолоченими і необмолоченими культурами. Для визначення фактичної собівартості продукції зібраних і обмолочених культур до суми витрат по зібраних культурах додають витрати на їх обмолочування і транспортування з поля. У наступному році при обчисленні собівартості продукції по необмолочених культурах до витрат на їх збирання додають витрати на їх обмолочування, очищення і транспортування.

Собівартість соломи (полови), гички, стебел кукурудзи, кошиків соняшнику, капустиного листя тощо визначають в залежності від витрат розрахованих за нормативами, встановленими у господарстві на основі витрат на збирання, пресування, транспортування, скиртування тощо за технологічними картами.

Собівартість одного центнера зерна визначають діленням витрат на вирощування відповідних культур на фізичну масу зерна і зерновідходів після очищення і сушіння. При цьому загальну суму витрат (за вирахуванням нормативної вартості соломи) розподіляють на зерно і зернові відходи пропорційно до питомої ваги повноцінного зерна, що міститься в зерновідходах. Собівартість 1 центнера зерна і 1

центнера зерновідходів визначають діленням визначених сум витрат на відповідну фізичну масу зерна і зерновідходів після очищення і сушіння.

Приклад. В кооперативі зібрано 18000 центнерів повноцінного зерна озимої пшениці та 1500 центнерів зерновідходів із вмістом в них зерна 60 відсотків. Витрати на вирощування цієї культури (без вартості соломки) становили 5294600 грн. Розрахунок собівартості одержаної продукції виконується таким чином. Кількість повноцінного зерна у зерновідходах становить: $1500 \times 60 / 100 = 900$ центнерів. Загальна його кількість з урахуванням зерновідходів дорівнює: $18000 + 900 = 18900$ центнерів. Собівартість 1 ц повноцінного зерна становить: $5294600 / 18900 = 280,14$ грн, а собівартість 1 ц зерновідходів дорівнює: $280,14 \times 900 / 1500 = 168,08$ грн.

У разі вирощування насіння зернових культур загальна сума витрат, включаючи додаткові витрати, безпосередньо пов'язані з одержанням насіннєвого зерна відповідних репродукцій (без вартості рядового зерна та зерновідходів), розподіляється між цими класами насіння (супереліта, еліта, I і II репродукції) пропорційно його вартості за реалізаційними цінами. Собівартість 1 ц насіння визначається діленням суми витрат, віднесених на насіння відповідного класу, на його масу після доробки.

Для обчислення собівартості 1 ц зерна кукурудзи масу качанів у повній стиглості перераховують на сухе зерно за фактичним виходом зерна з качанів, визначеним переробним підприємством з урахуванням базової вологості зерна в качанах (базова вологість зерна в качанах кукурудзи береться нарівні 14 %). Качани кукурудзи у повній стиглості, що залишились у господарстві переводять у сухе зерно за середнім відсотком виходу зерна базової вологості з качанів, реалізованих за межі господарства. Собівартість 1 ц зерна кукурудзи визначають діленням загальних витрат на вирощування та збирання продукції (за мінусом нормативної вартості стебел кукурудзи) на масу сухого зерна кукурудзи повної стиглості.

Для визначення собівартості 1 ц силосу до витрат на вирощування і збирання зеленої маси кукурудзи додають витрати на спеціальні компоненти та силосування. Визначену суму ділять на масу силосу, яку визначають комісійно через 20 днів (після ферментації зеленої маси).

Для визначення собівартості продукції льону та конопель витрати на їх вирощування розподіляються між насінням та соломкою

пропорційно до їх вартості за діючими цінами реалізації. Собівартість соломки визначається діленням витрат на фізичну масу. Собівартість трести льону-довгунця чи конопель включає вартість соломки і витрати на її розстилення, перегортання, підняття із стелищ тощо.

Собівартість 1 ц насіння соняшнику визначається діленням загальної суми витрат на вирощування та збирання продукції (без вартості соняшничиння та кошиків у оцінці за нормативно-розрахунковими цінами) на фізичну масу насіння після його доробки.

Для визначення собівартості тютюнової сировини, продукції лікарських та ефіроолійних культур витрати на вирощування відповідних культур розподіляються між окремими видами одержаної продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

Для розрахунку собівартості 1 ц картоплі із загальної суми витрат на її вирощування та збирання виключається вартість картоплі, яка згодована худобі, що оцінюється за собівартістю кормових буряків з урахуванням поживності. Решта суми витрат ділиться на кількість повноцінної продукції. У спеціалізованих підприємствах витрати на вирощування картоплі (за мінусом нормативної вартості бадилля) розподіляють між стандартною і нестандартною продукцією пропорційно її вартості за цінами реалізації.

Собівартість 1 ц коренеплодів цукрових буряків визначають діленням витрат (за мінусом нормативної вартості гички) на масу одержаних коренеплодів.

Виробнича собівартість 1 ц цукрових буряків (фабричних і маточних) визначається діленням загальної суми витрат на їх вирощування і збирання (без вартості гички, оціненої за нормативно-розрахунковими витратами) на фізичну масу буряків, визначену шляхом зважування.

Для розрахунку собівартості продукції буряків-маточників від витрат, віднесених на всю вироблену продукцію, віднімається вартість гички і забракованих буряків та додаються витрати на доочищення буряків, кагатування і догляд за кагатами в звітному році. Поділивши цю суму на кількість центнерів буряків, закладених в кагати, визначають собівартість одного центнера.

Облік витрат на догляд за кагатами починаючи з січня та витрат на розкриття кагатів, вибирання коренів, їх сортування та інші роботи ведеться на окремому аналітичному рахунку, на який списується після розкриття кагатів собівартість закладених на зберігання коренів. У результаті сортування одержують буряки, придатні для висадки та

забраковані, які оцінюються за середньою собівартістю кормових буряків з урахуванням їх якості, та визначається собівартість 1 ц буряків-висадків діленням витрат (без вартості забракованих буряків) на фізичну масу одержаних буряків-висадків.

Собівартість 1 ц насіння цукрових буряків розраховують діленням загальної суми витрат на масу оприбуткованого кондиційного насіння.

Собівартість 1 ц продукції овочівництва відкритого і закритого ґрунту визначається діленням витрат (без вартості побічної продукції) на фізичну масу основної продукції. Побічною вважається бадилля і продукція, яка не реалізована, згодована худобі і оцінена за собівартістю кормових буряків з врахуванням поживності.

При веденні обліку витрат по групі овочевих культур розраховується середня собівартість продукції цих культур. Для визначення собівартості продукції окремої культури витрати на групу культур розподіляються між окремими видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

До собівартості продукції теплиць включаються і витрати на утримання бджолиних сімей для запилення (без вартості одержаного меду та іншої продукції бджільництва за реалізаційними цінами). Між окремими культурами, що вирощуються в теплицях, витрати розподіляються пропорційно вартості одержаної продукції за реалізаційними цінами.

Собівартість овочів закритого ґрунту та розсади овочевих культур можна визначити шляхом розподілу всіх витрат (за винятком насіння або садивного матеріалу) між окремими видами овочевої продукції пропорційно до квадратних метро-днів. Кількість метро-днів визначають множенням квадратних метрів площі, яку займає відповідна овочева культура, на кількість днів її вегетаційного періоду. Після чого до визначеної суми витрат по кожній культурі додають вартість розсади або насіння і ділять на масу оприбуткованої продукції (1 ц, 1 кг, 1000 шт. тощо).

Для розрахунку собівартості 1 ц продукції баштанних культур всі витрати діляться на кількість оприбуткованої продукції. При цьому фактичні витрати на вирощування баштанних культур розподіляються між видами продукції пропорційно їх вартості за реалізаційними цінами.

Собівартість 1 ц насіння овочевих та баштанних культур визначається діленням витрат на їх вирощування, збирання, сушіння та

сортуння (без вартості відходів та побічної продукції за цінами можливого використання) на кількість одержаної продукції.

Собівартість кормових буряків, а також цукрових буряків, вирощених для годівлі худоби, визначається діленням витрат (без вартості гички за нормативно-розрахунковими витратами) на кількість одержаної продукції.

Витрати на вирощування та збирання кормових культур становлять собівартість одержаної продукції (зеленої маси, сіна та ін.).

Витрати на вирощування і догляд за однорічними сіяними травами, поліпшеними і природними сіножатями, культурними пасовищами, які використовуються для одержання одного виду продукції, повністю відносяться на її собівартість. При одержанні кількох видів продукції (зеленої маси, включаючи і випас, та сіна) витрати на їх вирощування розподіляються пропорційно площам, використаним для одержання відповідного виду продукції, а витрати на збирання, транспортування, доробку певного виду продукції відносяться безпосередньо на її собівартість.

Витрати на вирощування багаторічних трав розподіляються на витрати минулих років та витрати поточного року. Витрати минулих років – це витрати на вартість насіння та інші витрати; вони обліковуються на окремому аналітичному рахунку і рівномірно розподіляються за роками залежно від терміну експлуатації посівів. Ці витрати в розрізі статей додаються до витрат поточною року. Якщо з окремих площ сіяних трав одержують кілька видів продукції, то витрати, віднесені на цю площу, розподіляються між видами продукції пропорційно кількості зібраної зеленої маси.

Витрати поточного року – це витрати на щорічний догляд за посівами та збирання врожаю. Вони разом з певною часткою витрат минулих років становлять собівартість отриманої продукції звітного періоду.

При збиранні з однієї і тієї площі кількох видів продукції витрати минулого і поточного року розподіляються між ними пропорційно площі збирання, до яких додають прямі витрати на збирання, що і буде становити собівартість продукції.

При збиранні сіяних однорічних і багаторічних трав на насіння солома оцінюється за нормативно-розрахунковою вартістю і виключається із загальних витрат, а решта суми становитиме собівартість одержаного насіння.

Собівартість 1 ц готового силосу та сінажу визначається вартістю закладеної зеленої маси і витрат на транспортування, закладання в силосну споруду, трамбування (включаючи вартість використаної плівки, консервантів та інших компонентів). Загальна сума витрат ділиться на фізичну вагу одержаного готового силосу чи сінажу.

Для визначення собівартості продукції садівництва та ягідників із загальної суми витрат поточного року виключається вартість живців, відсадків, паростків, вусів, оцінених за реалізаційними цінами, та падалиці, оціненої за цінами можливого використання.

Собівартість 1 ц плодів, ягід, винограду визначається діленням загальної суми витрат на вирощування певної культури (а при потребі – за її видами та сортами) на кількість одержаної продукції.

У неспеціалізованих підприємствах витрати обчислюються в цілому по садівництву і калькулюється середня собівартість одержаної продукції. При потребі визначення собівартості кожного виду продукції витрати розподіляються між видами продукції пропорційно до вартості за реалізаційними цінами.

Для визначення собівартості вирощеного садивного матеріалу (саджанців насіннячкових і кісточкових порід тощо) загальна сума витрат на вирощування окремих культур чи груп з кожного поля (без витрат на викопування) розподіляється пропорційно кількості саджанців, викопаних для реалізації і залишених в ґрунті для дорощування.

Для визначення собівартості 1000 викопаних саджанців необхідно до витрат, що припадають на їх вирощування, додати витрати на викопування і загальну суму поділити на кількість викопаних саджанців.

На підприємствах, які вирощують гриби, виробництво складається з двох переділів. Продукцією першого є компост, собівартість якого визначається діленням загальної суми витрат на кількість отриманого компосту. Основною продукцією другого переділу є товарний гриб, собівартість якого визначається сумою витрат, включаючи собівартість закладеного компосту за мінусом вартості використаної побічної продукції, діленням на кількість отриманих грибів. Використаний компост та корінці розглядають як побічний продукт.

У тваринництві витрати на утримання худоби і птиці (за виключенням витрат незавершеного виробництва на кінець року та вартості побічної продукції) становлять собівартість продукції. При

цьому вартість тварин, що загинули внаслідок стихійного лиха відносять на фінансові результати господарства, а вартість тварин що загинули з інших причин (крім сум, віднесених за рахунок матеріально-відповідальних осіб), відображається на окремій статті у складі витрат на утримання відповідних видів і груп тварин. Маса загиблого чи вимушено забитого молодняка тварин, птиці та дорослої худоби на відгодівлі не виключається з приросту живої маси, одержаного за звітний рік.

Вартість гною одержаного від групи тварин визначається, відповідно до облікової політики підприємства, за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати при реалізації, або виходячи з нормативних витрат на його прибирання та вартості підстилки. Собівартість 1 т гною визначається діленням одержаної суми на його фізичну масу. Кількість рідкого гною переводиться в звичайний гній, виходячи з вмісту сухих речовин.

Інша побічна продукція (вовна-линька, пух, перо, міражні яйця, м'ясо півників яєчних курей, м'ясо забитих звірів, шкури загиблих тварин) оцінюються за цінами можливої реалізації чи іншого використання. Її вартість відноситься на зменшення загальних витрат на утримання відповідних груп тварин.

Продукцією вирощування та відгодівлі худоби та птиці (великої рогатої худоби, свиней, овець, кролів, птиці) є приріст живої маси, одержаний у звітному періоді, та вся жива маса; а від тварин, що не зважуються (молодняк робочих тварин, звірів тощо), продукція не оприбутковується, а витрати спрямовуються на дооцінку поголів'я, виходячи із кількості кормо-днів та собівартості 1 кормо-дня.

Обсяг приросту живої маси молодняка тварин і тварин на відгодівлі та птиці певного виду та групи визначається як різниця між масою поголів'я, яке було на кінець року та яке вибуло протягом року (включаючи загиблих), і масою тварин і птиці, які надійшли в групу протягом року, включаючи приплід, та які були на початок року.

Собівартість 1 ц приросту живої маси визначається діленням загальної суми витрат на утримання відповідної групи худоби чи птиці (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси.

Собівартість живої маси молодняка тварин і тварин на відгодівлі та птиці всіх вікових груп визначається виходячи з витрат на їх вирощування і відгодівлю в поточному році (без вартості побічної

продукції), вартості худоби і птиці, що були в групі на початок року та надійшли з основного стада чи з інших груп, ферм і підприємств, та вартості приплоду (без вартості загиблих тварин).

Кількість живої маси становитиме масу тварин, що реалізовані, забиті, переведені в інші групи та залишені на кінець року.

Собівартість 1 ц живої маси худоби і птиці визначається діленням їх вартості на кількість центнерів живої маси (без маси тварин, що загинули). На підставі розрахованої собівартості 1 ц живої маси обчислюється фактична собівартість худоби, яка реалізована, переведена в основне стадо, забита на м'ясо, а також та, що залишилася в господарстві на кінець року. Вартість худоби, що загинула з різних причин, в кінці року не уточнюється.

Об'єктами калькуляції у молочному скотарстві є собівартість 1 ц молока і 1 голови приплоду. Собівартість 1 голови приплоду рекомендується розраховувати за вартістю 60 кормо-днів утримання дорослої корови.

Собівартість 1 кормо-дня розраховується діленням загальної суми витрат на утримання основного стада на кількість кормо-днів (визначену за даними відомостей витрати кормів).

Для визначення собівартості 1 ц молока загальну суму витрат на утримання основного стада (за мінусом вартості приплоду та побічної продукції) необхідно розділити на кількість одержаного молока.

У м'ясному скотарстві об'єктами калькуляції є 1 голова приплоду, 1 ц приросту живої маси телят до 8-місячного віку і 1 ц живої маси; 1 ц приросту живої маси молодняку старше 8 місяців і дорослої худоби на відгодівлю; 1 ц живої маси по групі худоби. До розрахунку собівартості із загальної суми витрат виключають вартість молока і вовни-линьки за цінами реалізації та вартість гною.

Одну голову приплоду оцінюють за живою масою теляти при народженні і фактичною собівартістю 1 ц живої маси відлучених телят у 8-місячному віці минулого року. Обсяг приросту живої маси телят до 8-місячного віку визначають на підставі записів по кредиту аналітичного рахунку «Основне стадо великої рогатої худоби м'ясного напрямку». Собівартість 1 ц приросту живої маси по цій групі обчислюють діленням витрат, відображених по дебету цього аналітичного рахунку (за мінусом побічної продукції і молока) на приріст живої маси телят цієї групи, включаючи живу масу приплоду.

Собівартість 1 ц живої маси телят до 8-місячного віку визначають з урахуванням загальної маси молодняку цієї групи, який залишився з минулого року. Загальну вартість телят до 8-місячного віку ділять на загальну масу тварин цієї групи. Загальна вартість молодняку у віці до 8 місяців складається з вартості телят на початок року, вартості придбаного молодняку і витрат, віднесених на приріст живої маси телят до 8-місячного віку, та приплоду. Загальна маса тварин включає живу масу телят до 8-місячного віку на кінець року, молодняку, переведеного в старшу групу, і проданих тварин (за вирахування загиблих). Собівартість 1 ц живої маси визначають діленням їх вартості на живу масу. За такою собівартістю обчислюють вартість телят, які вибули протягом року з цієї групи, і тих, що залишилися на кінець року.

Собівартість 1 ц приросту живої маси і 1 ц живої маси молодняку старше 8 місяців і дорослої худоби на відгодівлі визначають аналогічно, як і по молодняку великої рогатої худоби молочного напрямку.

У свиначстві витрати на утримання основного стада свиней (свиноматок з поросятами до їх відлучення та кнурів) становитимуть собівартість приросту живої маси і ділового приплоду.

Собівартість 1 ц приросту живої маси і однієї голови приплоду на момент його відлучення від свиноматок визначається діленням загальної суми витрат на утримання основного стада (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси при відлученні (включаючи живу масу одержаного приплоду).

Собівартість 1 ц живої маси поросят на момент їх відлучення від свиноматок визначається діленням вартості поросят під свиноматками на початок року і витрат на основне стадо за поточний рік на живу масу (без загиблих) поросят, які відлучені та які залишилися під матками на кінець року.

У вівчарстві витрати на утримання дорослого поголів'я і молодняку овець розподіляються між видами основної продукції (вовною, приростом живої маси, приплодом). Молоко, а також шкури загиблих тварин вважаються побічною продукцією і оцінюються за реалізаційними цінами, а гній – за нормативно-розрахунковою вартістю.

На собівартість приплоду ягнят відноситься в романівському вівчарстві 12 відсотків, каракульському – 15, а в усіх інших напрямках – 10 відсотків загальної суми на утримання овець основного стада. В підприємствах, де вівці всіх груп утримуються разом, на приплід відноситься частина (у зазначеному розмірі) загальної суми витрат.

Витрати на утримання овець (без вартості побічної продукції та приплоду) розподіляються між вовною (центнер вовни прирівнюється до 5 одиниць) та приростом живої маси, один центнер якого береться за одиницю. Витрати на утримання овець (без вартості побічної продукції та приплоду) можна розподілити між вовною та приростом живої маси пропорційно до вартості цієї продукції за цінами реалізації вовни та живої маси овець у звітному періоді. Витрати на утримання стригального пункту, стрижку овець, класування, пакування, маркування вовни відносяться прямо на собівартість вовни.

Вартість ягнят на момент відлучення від маток складається з собівартості приплоду та витрат на приріст їх живої маси до відлучення.

Собівартість 1 ц живої маси інших груп молодняка і овець на відгодівлі визначається так само, як і молодняка великої рогатої худоби і тварин на відгодівлі та птиці.

Собівартість продукції птахівництва визначається діленням витрат на утримання чи вирощування відповідної групи птиці (без вартості посліду та іншої продукції) на кількість відповідної продукції. По основному стаду птиці калькулюється собівартість 1 тис. яєць, а по молодняку птиці – 1 ц приросту живої маси та 1 ц живої маси.

Кількість приросту живої маси визначається розрахунково. Для визначення собівартості 1 ц приросту живої маси необхідно суму витрат на вирощування молодняка, за винятком вартості побічної продукції, поділити на кількість одержаного приросту живої маси у центнерах. Яйця, отримані від молодняка птиці, вважаються побічною продукцією й оцінюються за реалізаційними цінами.

Собівартість 1 ц живої маси молодняка птиці обчислюється аналогічно до собівартості 1 ц живої маси молодняка великої рогатої худоби.

Яйця батьківського стада птиці, не придатні для інкубації, оцінюються за собівартістю яєць промислового стада, а за його відсутності – за реалізаційними цінами.

По цеху інкубації обчислюється собівартість голови ділового добового молодняка птиці. При інкубації може бути незавершене виробництво. Для його оцінки планову собівартість однієї голови добового молодняка птиці слід поділити на тривалість інкубації в днях і одержаний результат помножити на кількість яєць, що залишилися в інкубаторах на кінець року, та фактичний період їх інкубації в днях.

Для визначення суми витрат, віднесених на одержану продукцію інкубації, необхідно до вартості незавершеного виробництва на початок року додати витрати за рік і відняти вартість незавершеного виробництва на кінець року. Розділивши цю суму (без вартості яєць, вилучених при першому і другому міражі, шкаралупи, тушок півників, забитих в добовому віці, за цінами можливого використання) на кількість голів, визначають собівартість голови ділового добового молодняка птиці.

Витрати на утримання основного стада племінних коней (без вартості гною за встановленою оцінкою, іншої продукції за реалізаційними цінами та вартості виконаних робіт, оцінених за нормативною або плановою собівартістю робочого дня робочих коней) становитимуть собівартість приплоду на момент відлучення.

Собівартість приплоду робочих коней визначається так само, як і приплоду корів основного молочного стада.

Річні витрати на вирощування молодняка коней (без вартості побічної продукції) приєднуються до балансової вартості молодняка, який був у групі на початок року та який надійшов в поточному році, включаючи приплід.

Собівартість молодняка коней, переведеного в основне стадо, реалізованого і залишеного на кінець року для подальшого вирощування, визначається додаванням до його вартості на початок року, в момент придбання чи відлучення від маток, витрат на утримання лоша́т у звітному році, розрахованих за кількістю кормо-днів і середньою їх собівартістю.

Собівартість однієї голови приплоду кролів визначається в розмірі 50 відсотків планової собівартості однієї голови молодняка на момент його відлучення. При відлученні приплід дооцінюється на 50 відсотків планової собівартості.

Собівартість однієї голови ділового приплоду визначається діленням загальної суми витрат на утримання дорослих кролів основного стада та молодняка до відлучення (без вартості побічної продукції – гною, шкурки забитих звірів) на кількість голів ділового (відлученого) приплоду.

Якщо на підприємстві на кінець року залишається певна кількість не відлученого молодняка, його вартість (на рівні 50 відсотків планової собівартості голови при відлученні) виключається із загальної суми витрат.

Собівартість приросту маси та живої маси молодняку після відлучення визначається аналогічно до інших видів тварин.

У звірівництві собівартість однієї голови приплоду визначається в розмірі 50% планової собівартості однієї голови молодняку на час відлучення. При відлученні приплід дооцінюється ще на 50%. Собівартість однієї голови молодняку на час відлучення визначається діленням витрат на утримання дорослих звірів з приплодом до відлучення (без вартості шкурок загиблих тварин та м'яса забитих звірів за реалізаційними цінами) на кількість відлученого молодняку. Загальна сума витрат без вартості молодняку, що залишився під матками на кінець року, становитиме собівартість ділового приплоду.

Молодняк звірів після відлучення дооцінюється виходячи із середніх витрат на утримання однієї голови протягом дня та відповідної кількості кормо-днів.

Вартість молодняка звірів приплоду минулих років (забитого на шкурки, переведеного в основне стадо, реалізованого та залишеного на кінець року) визначається на основі вартості молодняку на початок року і витрат на його утримання, які розраховуються виходячи із витрат на утримання голови протягом дня та кількості кормо-днів.

Собівартість товарної риби, що вирощується в ставках та інших водоймах, складається із витрат на зариблення водоймищ (включаючи вартість мальків), витрат на вирощування та вилов риби.

В спеціалізованих підприємствах з повносистемним рибним господарством (включаючи риборозведення) визначається собівартість 1 тис. мальків шляхом ділення суми витрат на утримання плідників, що знаходяться протягом року в маточниках і нерестових ставках, на кількість мальків, пересаджених з нерестових ставків. Собівартість 1 ц цьоголіток визначається діленням загальної вартості мальків та витрат на вирощування риборозсадницького матеріалу (цьоголіток) на кількість центнерів обчисленої продукції. При цьому середня маса цьоголітки приймається за 30 грамів.

Вартість цьоголіток, що залишилися в ставках-зимівниках, розглядається як витрати на незавершене виробництво, що переходить на майбутній рік. До витрат на утримання вигульних ставків включається вартість випущених цьоголіток і витрати на їх вирощування до вилову і реалізації. Собівартість 1 ц товарної риби визначається діленням всіх витрат на її вирощування на кількість одержаної товарної риби.

У риболовецьких підприємствах визначається собівартість 1 ц валової риби, що складається із витрат на виловлення, транспортування та підготовки її до зберігання (охолодження, підмороження та підсолання риби) та на утримання суден і флоту, а також засобів виловлення.

Витрати суден і флоту, які виконують функції транспортних або пошукових, враховуються в загальних транспортних витратах.

Крім того, розраховується собівартість однієї тонни готової рибопродукції, яка включає в себе вартість сирцю або мороженого напівфабрикату та витрати на обробку, починаючи з операцій приймання риби до випуску готової продукції.

Виходячи з положень облікової політики підприємства може бути обрана система обліку і калькулювання за нормативними витратами. Виділяють нормативну, планову та кошторисну калькуляції.

Нормативна (стандартна) калькуляція застосовується з метою встановлення допустимих витрат на виробництво продукції на основі науково обґрунтованих норм.

Планова калькуляція складається на підставі виробничих норм і дозволяє визначати допустимий обсяг витрат на виробництво продукції виходячи з досягнутого рівня організації праці та управління, рівня техніки і технології виробництва, масштабів підприємства тощо.

Кошторисна калькуляція складається при отриманні замовлення на новий вид продукції, при виготовленні з нових чи змінених технічних умов продукції попередніх випусків і при освоєнні нового виробництва (найчастіше застосовують її в будівельних організаціях, де вона представляє собою визначення ціни будівельної продукції).

Сутність та відмінності між цими видами калькуляцій наведено в таблиці 2.2. Головна відмінність цих видів калькуляцій полягає в їх призначенні (меті).

Основним завданням нормативного обліку є своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів підприємства, оперативний аналіз витрат на виробництво, який дозволяє розкривати невраховані при плануванні та в практичній роботі резерви, визначати результати госпрозрахункової діяльності підрозділів підприємства, що беруть участь у виробничому процесі.

Таблиця 2.2

Порівняльна характеристика калькуляцій

Види калькуляції	Що калькулюється	Мета розрахунку	Період складання	На основі яких даних складається
Планова	Величина припустимих витрат на виробництво продукції	Зниження собівартості	На початку звітного періоду	Середні норми витрат
Нормативна	Нормативна собівартість окремих видів продукції	Контроль витрат	На початку місяця	На основі науково-обґрунтованих норм
Кошторисна	Новий вид продукції, визначається ціна будівельної продукції	Для визначення економічної ефективності виробництва	До початку виробництва	На основі передових технологічних норм витрат сировини, робочого часу тощо

Нормативний метод обліку витрат виробництва дозволяє своєчасно виявляти і встановлювати причини відхилення фактичних витрат від діючих норм основних витрат і кошторисів витрат на обслуговування виробництва та управління.

Всі випадки відхилень від норм оформляються відповідними документами і обліковуються. Облік відхилень ведеться з метою забезпечення своєчасної інформації про розміри і причини додаткових, непередбачених нормами витрат і прийняття необхідних організаційних і технічних заходів. При цьому методі повинен здійснюватись систематичний облік змін діючих норм.

Основними принципами системи нормативного обліку є:

- нормування витрат і обов’язкове складання нормативних калькуляцій за кожним видом продукції;
- систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від поточних норм витрат матеріалів і заробітної плати;
- постійний облік зміни норм та визначення впливу цих змін на собівартість продукції;
- попередній контроль витрат на основі первинних документів та фіксація відхилень від норм в момент їх виявлення, місця виникнення, виявлення причин і винуватців;

- завчасне складання калькуляції нормативної собівартості та її аналіз з метою виявлення резервів зниження собівартості в період підготовки виробництва;

- калькулювання фактичної собівартості груп однорідної продукції, виходячи з їх нормативної собівартості та відхилень від норм;

- щомісячний або щоквартальний облік внесених змін у встановлені норми, що дає можливість оперативно управляти виробництвом.

Сьогодні розвиток нормативного методу відбувається в напрямку його комплексного використання як для бухгалтерської реєстрації витрат і обчислення собівартості продукції, так і для робіт, пов'язаних з підготовкою виробництва, оперативного планування й аналізу собівартості.

2.4. Облік виходу продукції сільськогосподарських кооперативів, оціненої за справедливою вартістю, та доходів від первісного визнання активів

Виготовлена (створена) сільськогосподарська продукція в залежності від облікової політики може бути оцінена за фактичною собівартістю чи за справедливою вартістю, яка на момент надходження до господарства є її первісною вартістю.

Сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. До витрат на місці продажу включається тільки частина витрат на збут, які безпосередньо пов'язані з продажем біологічних активів та сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, а також непрямі податки, що сплачуються при реалізації цих активів. Транспортні та інші витрати на збут до витрат на місці продажу не відносяться. Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу.

Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання оцінюють та відображають відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

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

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

- останньою ринковою ціною з такою продукцією;
- ринковими цінами на подібну продукцію, зкоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершення біологічних перетворень активу;
- додатковими показниками, які характеризують рівень цін на сільськогосподарську продукцію.

Що стосується поточних біологічних активів рослинництва, то як правило їх справедливую вартість визначити досить складно. Це зумовлено тим, що рослинництво є галуззю, яка залежить від природнокліматичних факторів, що важко прогнозуються для визначення справедливої вартості посівів. Якщо справедлива вартість поточних біологічних активів рослинництва не визначається, облік цих активів ведеться за сумою фактично понесених витрат на їх вирощування як незавершене виробництво.

Приплід сільськогосподарських тварин з моменту надходження визнається додатковими біологічними активами та оприбутковується за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Підходи до оцінки приплоду різних видів тварин за справедливою вартістю наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Оцінка приплоду тварин за їх видами при наявності активного ринку та можливості визначення справедливої вартості

Вид тварин	Порядок оцінки
Телята	Виходячи із справедливої вартості 1 ц живої маси або за справедливою вартістю 1 голови приплоду
Поросята	Виходячи із справедливої вартості 1 ц живої маси або за справедливою вартістю 1 голови приплоду
Ягнята чи козенята	За справедливою вартістю 1 голови приплоду
Курчата, гусенята, індичата	За справедливою вартістю добового молодняка
Щенята норок, лисиць, песців, нутрій, соболів та кроленята	У сумі 50% – справедливої вартості на момент відлучення від маток. При відлученні приплід дооцінюється на решту 50% вартості
Лошата робочих та племінних коней	За справедливою вартістю 1 голови приплоду

Для визначення справедливої вартості біологічних активів у кооперативі слід створити спеціальну комісію, до складу якої повинні бути включені відповідні фахівці. Комісія своїм рішенням визначає справедливу вартість біологічних активів або неможливість такої оцінки, а її рішення є підставою бухгалтерії оцінювати біологічні активи за собівартістю (нормативною, обліковою чи іншою ціною) і відображати їх в обліку та звітності. Оформляє визначений розмір справедливої вартості комісія в Акті визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції або у бухгалтерській довідці. При неможливості визначення справедливої вартості оцінка приплоду визначається за порядком, який викладено у підрозділі 2.3 цього розділу.

Оцінка приплоду тварин за їх видами при неможливості визначення справедливої вартості представлено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Оцінка приплоду тварин за їх видами при неможливості визначення справедливої вартості

Вид тварин	Порядок оцінки
Телята	За фактичною собівартістю 60 кормо-днів утримання корови за минулий рік або плановою собівартістю на звітний період
Поросята	За фактичною собівартістю 1ц живої маси відлучених поросят за минулий рік або плановою собівартістю на звітний період
Ягнята чи козенята	За вартістю 1 голови приплоду, що розраховуються виходячи з того, що на приплід відносять 12% витрат на утримання основного стада романівської породи, 15% – каракульської та 10% витрат – усіх інших порід
Курчата, гусенята, індичата	За вартістю, яка розраховується виходячи з фактичної собівартості добового молодняку за минулий рік або планової собівартості на звітний період
Щенята норок, лисиць, песців, нутрій, соболів та кроленята	У сумі 50% – фактичної вартості на момент відлучення від маток за минулий рік або планової собівартості на звітний період. При відлученні приплід дооцінюється на решту 50% вартості
Лошата робочих коней	За фактичною собівартістю 60 кормо-днів утримання дорослих коней за минулий рік або плановою собівартістю на звітний період
Лошата племінних коней	За фактичною собівартістю, яка складається з витрат на основне стадо без вартості побічної продукції за минулий рік або плановою собівартістю на звітний період

За умови оцінки сільськогосподарської продукції при первісному визнанні за справедливою вартістю виникають відповідні витрати чи доходи.

Для обліку операцій пов'язаних з отримання доходів і витрат від первісного визнання та зміни вартості продукції, яка обліковується за справедливою вартістю, призначені субрахунки 710 і 940.

На субрахунок 710 «Дохід від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» відображається інформація про доходи від первісного визнання та зміни вартості активів (збільшення), які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема, дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів та зміни справедливої вартості біологічних активів, відповідно до НП(С)БО 30 «Біологічні активи».

Одночасно витрати від первісного визнання та від відповідної вартості активів (зменшення), які обліковуються за справедливою вартістю, будуть відображені за дебетом субрахунка 940 «Витрати від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».

Такі доходи чи витрати визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями, що були понесені для отримання сільськогосподарської продукції.

Витрати пов'язані з біологічними перетвореннями, визнаються витратами основної діяльності. Облік таких витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат, які мають відповідати об'єктами обліку біологічних активів на рахунок обліку виробництва, відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» та Інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

До складу витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями, належать:

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

Не відносять до витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями біологічних активів, наднормативні виробничі витрати. Ці витрати в бухгалтерському обліку в момент їх здійснення відносяться на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (в дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації»).

Прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати протягом звітного року відображаються в розрізі статей калькуляції, перелік яких встановлюється господарством.

Загальновиробничі витрати рослинництва і тваринництва підлягають розподілу наприкінці звітного року на кожен об'єкт витрат пропорційно базі розподілу, встановленої підприємством (загальна сума прямих витрат, суми оплати праці тощо).

Доходи чи витрати від первісного визнання додаткових біологічних активів визначаються за кожним об'єктом біологічних активів, для цього на рахунку обліку виробництва забезпечується відповідність між витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями, та вартістю отриманих біологічних активів і сільськогосподарської продукції в розрізі окремих видів біологічних активів чи їх груп.

Доходи та витрати від первісного визнання додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції підлягають включенню до складу інших операційних доходів чи витрат наприкінці звітного року або на кожен дату балансу з корегуванням до фактичної суми витрат чи доходів від первісного визнання додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції, обсяг якої встановлено наприкінці звітного року.

Сума доходу від зміни справедливої вартості біологічного активу, оціненого за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, на дату балансу відображається шляхом збільшення його вартості та відповідним збільшенням іншого операційного доходу.

Сума втрат від зміни справедливої вартості біологічного активу оціненого за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, на дату балансу відображається шляхом зменшення його вартості та збільшення інших витрат операційної діяльності.

Відображення у бухгалтерському обліку доходів та витрат від первісного визнання активів, оцінених за справедливою вартістю наведено у табл. 2.5.

Аналогічно відображаються зміни (збільшення чи зменшення) оцінки вартості біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю на дату балансу, що передбачено пунктами 9, 12 і 18 НП(С)БО 30 «Біологічні активи».

Формування доходів від реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю здійснюється відповідно до НП(С)БО 15 «Дохід».

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків з формування витрат і доходів від первісного визнання біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю

Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Відображено витрати на вирощування зернових культур	231	13,20,47,65, 66 (80-84), ін.
Оприбутковано зерно та солома від урожаю за справедливою вартістю	27	231
Нараховано виручку (дохід від реалізації зерна покупцям)	361	701
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	701	641
Списана облікова вартість реалізованого зерна	901	27
Списано дохід на фінансові результати	701	791
Списана облікова вартість зерна на фінансові результати	791	901
Визначено дохід від первісного визнання продукції зернових культур	231	710
Списано дохід від первісного визнання продукції зернових культур на фінансовий результат	710	791
Оприбутковано приплід тварин, оцінений за справедливою вартістю	212	232
Списується різниця між справедливою вартістю та фактичними витратами на біологічні перетворення (перевищення)	232	710
Списується різниця між справедливою вартістю та фактичними витратами на біологічні перетворення (зменшення)	940	231, 232
В кінці року розподілені та списані загальновиробничі та інші непрямі витрати	231, 232	91
Коригування сум доходів та витрат в кінці року при остаточному визначенні сум фактичних витрат на біологічні перетворення:		
на суму перевищення фактичних доходів, визначених в кінці року над сумою доходів, віднесених протягом року	231,232	710
на суму перевищення доходів, віднесених протягом року над сумою фактичних витрат, визначених в кінці року (червоне сторно)	231,232	710
на суму перевищення фактичних витрат, визначених в кінці року, над сумою інших операційних витрат, віднесених протягом року	940	231,232
на суму перевищення інших операційних витрат віднесених протягом року, над сумою фактичних витрат, визначених в кінці року (червоне сторно)	940	231,232
Списано дохід від первісного визнання біологічних активів на фінансовий результат	710	791
Списано витрати від первісного визнання біологічних активів на фінансовий результат	791	940

3 ОБЛІК РОБІТ ТА ПОСЛУГ АГРОСЕРВІСНИХ КООПЕРАТИВІВ

3.1. Види агросервісних виробництв і господарств та завдання обліку

Сталий розвиток виробництва сільськогосподарської продукції, поліпшення її якості, підвищення конкурентоздатності на внутрішньому і зовнішньому ринках в значній мірі залежать від рівня обслуговування сільськогосподарських товаровиробників. Цей рівень доцільно розглядати в двох напрямках:

- забезпечення функціонування відповідної структури виробничого обслуговування сільськогосподарських товаровиробників;
- своєчасна переробка виробленої сільськогосподарської продукції промисловими підприємствами, які функціонують у тісному взаємозв'язку із сільськогосподарськими.

Вирішальним є перший напрямок, що включає окремі види аграрного сервісу. Їх класифікація об'єднує обидва напрямки прискорення розвитку виробництва продукції сільського господарства України. Основними обслуговуючими ланками сільського господарства на нинішньому етапі розвитку економіки є послуги *торгових організацій, технічного та енергетичного сервісу, будівельних організацій, допоміжних виробництв та фірм з утримання сільськогосподарської техніки.*

Важливе значення для сільськогосподарських підприємств мають наявність *аграрного кредитно-фінансового, біржового, зооветеринарного, переробного, наукового сервісу, а також наявність обслуговуючих виробництв і господарств*, які впливають на діяльність сільськогосподарських підприємств (рис. 3.1).

Основною функцією *торгових організацій* є здійснення необхідного матеріально-технічного постачання сільського господарства. Бухгалтерський облік в реалізацію цієї основної функції повинен забезпечити:

- своєчасне відображення надходження товарів та їх оплати;
- контроль за збереженням товарів відвантажених і на складах та дотриманням визначених договорами цін, торгових націнок і скидок, транспортних тарифів і зборів;

– своєчасне подання інформації про потребу в запасах палива, мінеральних добрив, засобів захисту рослин і тварин, а також понаднормативні запаси окремих видів засобів при здійсненні діяльності підприємства.

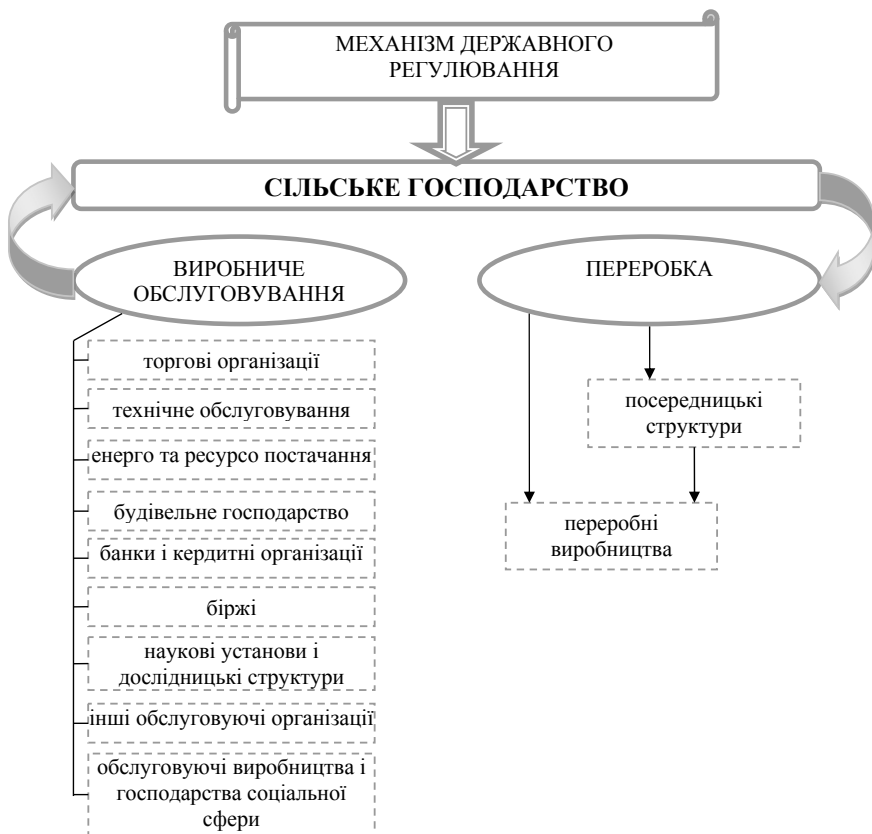


Рис. 3.1. Види аграрного обслуговування

Аграрний *технічний сервіс* має виконувати функції вивчення та задоволення попиту товаровиробників усіх форм власності і господарювання на різні види технічних засобів, а бухгалтерський облік – здійснювати облік технічного обслуговування автотранспортом, машинно-тракторним парком та ремонтів сільськогосподарської техніки і проведення розрахунків за виконані роботи. Аграрний *енергетичний сервіс* та інші види допоміжних і обслуговуючих виробництв мають

виконувати функції вивчення потреби у відповідних видах послуг (тепло-, водо-, енерго-, газопостачання та інші послуги) і їх надання, а бухгалтерський облік має забезпечити:

- відображення матеріальних і трудових витрат з надання послуг за їх видами;
- контроль за дотриманням тарифних розцінок на відпуск послуг і виконуваних робіт, за станом розрахунків із замовниками;
- контроль за лімітом відпуску послуг;
- виявлення резервів підвищення ефективності допоміжних, обслуговуючих виробництв і господарств.

Аграрний *будівельний сервіс* покликаний виконувати функції вивчення технологічного попиту сільськогосподарських підприємств та його реалізації у освоєнні капітальних інвестицій з будівельно-монтажних робіт по зведенню будівель, споруд, здійснення меліоративного будівництва і обслуговування його систем для підвищення родючості земель та їх залучення до обороту, а також проведення культурно-технічних робіт, які спрямовані на зростання врожайності, підвищення родючості ґрунтів і ефективності використання земельних ресурсів. Бухгалтерський облік повинен відображати особливості реалізації названих функцій, зокрема:

- відображати витрати за об'єктами, видами робіт, елементами та статтями;
- забезпечувати обчислення фактичної собівартості закінчених об'єктів і незавершеного виробництва;
- здійснювати групування і розподіл витрат, які включають у собівартість, за об'єктами обліку в міру введення їх в експлуатацію;
- організовувати контроль за дотриманням строків виконання робіт і лімітів витрат на будівництво і експлуатацію меліоративних систем.

Аграрний *переробний сервіс* повинен виконувати функції вивчення та задоволення попиту аграрних товаровиробників на обсяги переробки сільськогосподарської продукції за її видами. Бухгалтерський облік покликаний забезпечити виконання таких завдань:

- здійснювати документальне оформлення операцій передачі-приймання на переробку продукції сільського господарства з врахуванням її якості;
- вести облік витрат на переробку сільськогосподарської продукції за елементами і статтями витрат;

- забезпечувати контроль дотримання державних стандартів якості на переробку сільськогосподарської сировини;
- визначати фактичну собівартість кінцевого продукту переробки;
- своєчасно проводити взаєморозрахунки з товаровиробниками за одержану сільськогосподарську сировину;
- визначати фінансовий результат діяльності переробного підприємства.

На нинішньому етапі в системі механізмів регулювання ринку виробництва продукції рослинництва і тваринництва першорядне місце посідає *державний механізм регулювання* через відповідні державні програми. Державна підтримка сільського господарства відбувається постійно.

Облік бюджетного фінансування для підтримки агропромислового виробництва доцільно розглядати з точки зору:

- ведення обліку державної підтримки сільгосптоваровиробниками, які її одержують;
- обліку надання такої підтримки організаціями-розпорядниками коштів державного бюджету.

Розпорядниками коштів державного бюджету безпосередньо по їх наданню сільськогосподарським товаровиробникам виступають фінансово-кредитні відділи управління агропромислового розвитку відповідного району.

Основними завданнями бухгалтерського обліку надходження, використання коштів державної підтримки виробництва сільськогосподарської продукції та контролю їх цільового використання з точки зору надання бюджетних коштів виступають:

- розгляд методології організації бухгалтерського обліку та фінансування бюджетних установ;
- визначення особливостей діяльності фінансово-кредитного відділу районного управління агропромислового розвитку;
- розгляд правового регулювання фінансування державної підтримки виробництва продукції рослинництва і тваринництва;
- висвітлення методики бухгалтерського обліку отримання управлінням та надання підприємствам і використання ними одержаних бюджетних коштів;
- відбір методики контролю використання коштів державної підтримки виробництва продукції рослинництва і тваринництва.

Завданнями бухгалтерського обліку одержувачів бюджетних коштів є:

- своєчасне і правильне документальне оформлення права на отримання бюджетних коштів;
- відображення на рахунках одержаного бюджетного фінансування;
- використання бюджетного фінансування за цільовим призначенням.

Сільськогосподарські підприємства можуть залучати *кредитні кошти*. Завданнями їх бухгалтерського обліку виступають правильне документальне оформлення отримання, облік та своєчасне проведення повернення кредитів.

Аграрний *біржовий сервіс* в умовах ринкової економіки реалізує на практиці виконання вимог економічного закону вартості. До основних функцій агро-біржового сервісу належать:

- забезпечення прискореного обертання в країні товарної і грошової маси;
- організація вивчення та задоволення попиту на різні види товарів і послуг;
- визначення суспільно необхідних цін на товари і послуги;
- боротьба з монополізмом у системі ціноутворення на товари і послуги;
- боротьба з ціновим диспаритетом на товари і послуги.

Завданнями бухгалтерського обліку є відображення витрат на проведення біржової діяльності та джерел їх покриття.

Аграрний *науковий сервіс* покликаний виконувати такі основні функції:

- опрацювання державних комплексних програм розвитку прикладних досліджень з різних напрямів аграрного виробництва (генної інженерії, селекції і насінництва, виведення порід і ліній тварин, конструювання сучасних технічних засобів для механізації виробничих процесів у галузях тваринництва, лісівництва), дослідження процесів на ринку праці, зайнятості сільського населення, соціального розвитку села, формування взаємовідносин між виробничою та обслуговуючою сферами аграрного сектора економіки тощо;

- опрацювання прогресивних технологій виробництва сільськогосподарської продукції із світовими параметрами якості та конкурентоспроможною на внутрішньому і зовнішньому ринках;

- обґрунтування прогресивних форм організації аграрного виробництва, регіональних економічних взаємозв'язків між виробничою і обслуговуючою сферами.

Завдання бухгалтерського обліку в даному напрямку наукових досліджень визначаються як облік витрат на проведення досліджень, фінансування діяльності відповідних бюджетних установ, калькулювання собівартості поліпшених виведених сортів і гібридів сільськогосподарських рослин, порід та ліній тварин, їх реалізація для впровадження у сільському господарстві, а також контроль своєчасності здійснення розрахунків.

Основними завданнями бухгалтерського обліку *інших обслуговуючих ланок* сільського господарства є забезпечення обліку витрат на отримання відповідних послуг та визначення на основі системи рахунків виробничої доцільності їх проведення.

Визначені завдання бухгалтерського обліку конкретизуються по кожному виду аграрного сервісу з врахуванням напрямку діяльності та встановленої форми власності.

Спільними задачами обліку для всіх обслуговуючих ланок є:

- забезпечення оперативного та наступного контролю за виконанням зобов'язань, наявності та руху майна, використання матеріальних та фінансових ресурсів згідно затверджених норм та кошторисів;
- своєчасне запобігання негативним явищам у господарських процесах та результатах діяльності підприємства, що необхідно для оперативного керівництва та управління, а також для використання інформації інвесторами, постачальниками, покупцями, кредиторами, фінансовими, банківськими, податковими і статистичними установами та іншими зацікавленими органами та організаціями;
- забезпечення збереження власності;
- дотримання елементів прийнятої облікової політики на даному підприємстві, установі чи організації.

Важливо також враховувати вплив обслуговуючих ланок сільського господарства на розвиток та удосконалення аграрних виробничих відносин стосовно розвитку соціальної сфери села. Оскільки для розвитку сільськогосподарського виробництва важливу роль відіграє соціальна сфера.

Обслуговуючі виробництва і господарства соціальної сфери задовольняють побутові, комунальні та культурні потреби населення. До них, зокрема, належать: житлово-комунальне господарство; їдальні й буфети; дитячі дошкільні заклади; лазні; пральні; перукарні; ремонтно-швейні майстерні; табори відпочинку школярів; будинки відпочинку,

санаторії, пансіонати, будинки ветеранів; спортивні та інші заклади культурно-оздоровчого призначення.

Розвиток обслуговуючих виробництв і господарств дає змогу сільськогосподарським підприємствам стимулювати підвищення продуктивності праці в основних галузях сільськогосподарського виробництва; стабілізувати кадри на селі; збільшити вільний час працівників; забезпечити зближення культурно-побутових умов життя в місті та на селі.

Обслуговуючі виробництва і господарства організують у порядку виконання умов колективного договору або за угодою сторін.

Характер діяльності обслуговуючих виробництв і господарств неоднорідний: одні виготовляють продукцію (пекарні, їдальні); другі надають послуги (лазні, пральні, перукарні); треті виконують спеціалізовані функції соціального та побутового обслуговування (дитячі дошкільні заклади, житлово-комунальне господарство, будинки відпочинку, санаторії тощо). Відповідно й порядок покриття витрат у цих виробництвах різний: у перших витрати покриваються за рахунок виручки від реалізації виробленої продукції; у других – від надходжень за надані послуги; в третіх – від цільових надходжень та інших спеціальних джерел.

Облік витрат названих виробництв і господарств ведуть на рахунку 23 «Виробництво». Це – активний операційний калькуляційний рахунок. По його дебету обліковують витрати відповідних виробництв та господарств, по кредиту залежно від виробництва – вихід продукції, послуги, виручку або списання витрат за рахунок відповідних джерел і надходжень.

Аналітичний облік здійснюють по кожному виду обслуговуючих виробництв господарств у Звіті про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв (ф.№ 5.6 с.-г.), який складають на підставі первинних документів, згрупованих у листах-розшифровках або Журналі обліку робіт і витрат за статтями витрат та кореспондуючими рахунками.

У зв'язку із суттєвими відмінностями в технології окремих обслуговуючих виробництв у деяких підприємствах складають спеціалізовані виробничі звіти окремо по їдальні, пекарні, лазні тощо. Дані цих звітів потім систематизують у Звіті про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв за формою № 5. 6 с.-г. в цілому по господарству.

Аналітичні рахунки (чи субрахунки другого порядку) по обліку обслуговуючих виробництв і господарств відкривають за їх видами:

1. Житлово-комунальне господарство.
2. Швейні та інші майстерні побутового обслуговування.
3. Підприємства громадського харчування.
4. Табори відпочинку.
5. Дитячі дошкільні заклади.
6. Заклади культурно-побутового призначення.
7. Інші виробництва і господарства.

Бухгалтерський облік в обслуговуючих виробництвах і господарствах повинен забезпечити: своєчасне й повне відображення витрат обслуговуючих виробництв і господарств; одержання необхідної інформації про рух продуктів харчування, малоцінних та швидкозношуваних предметів, палива і готових виробів, а також цільове їх використання; контроль за зберіганням матеріальних цінностей і коштів; контроль за дотриманням кошторисів витрат і доходів кожним господарством; дотримання режиму економії в кожному підрозділі сфери обслуговування.

3.2. Облік автотранспортного та ремонтно-технічного обслуговування

Основна діяльність ремонтно-технічних підприємств полягає у наданні послуг сільськогосподарським підприємствам з ремонту технічних засобів відповідно до укладених договорів. Такими підприємствами виступають ремонтні цехи, майстерні, станції технічного обслуговування, спеціальні будівельні й будівельно-монтажні кооперативи.

У ремонтній майстерні фактичні витрати на ремонт техніки облічують за замовленнями. Замовленням вважають кожний окремий ремонт складної машини або нескладних машин і сільськогосподарських знарядь одного найменування (наприклад, борін). Кожному замовленню присвоюють порядковий номер (шифр), який зазначають на всіх первинних документах, що стосуються даного замовлення. Перші кілька десятків номерів звичайно присвоюють поточним замовленням по ремонту нескладних машин і знарядь одного найменування, дрібному ремонту, іншим роботам, які виконують протягом року для окремих виробництв, відділків, бригад, ланок, ферм

тощо. Ці замовлення не закривають до кінця року, хоча витрати на них щомісяця списують на відповідний рахунок з обліку витрат, інші замовлення закривають у міру закінчення і здачі робіт. Виготовлення запасних частин та інвентарю облічують по кожному найменуванню.

Автомобілі, трактори, комбайни, інші складні машини, які направляють у ремонт, оглядають інженер, або технік – механік, завідуючий майстернею в присутності механізатора, що працює на машині, яку здають у ремонт. При огляді ці особи встановлюють, які ремонтні роботи необхідно виконати, а також визначають перелік частин, деталей і вузлів, що підлягають заміні. За результатами огляду по кожному об'єкту заповнюють відомість дефектів на ремонт машин, якій присвоюють номер замовлення. Вона складається з таких розділів: характеристики колінчастого вала і циліндрів двигуна; опису дефектів деталей і вузлів та заміни запасних частин; витрати ремонтних матеріалів; оплати праці на ремонтних і монтажних роботах; загальної вартості ремонту.

Відомість дефектів у разі ручного ведення обліку заповнюють у двох примірниках. Один із них передають завідувачому складом запасних частин (комірникові) для завчасного підбору необхідних матеріалів, деталей і частин, а другий залишають у ремонтній майстерні як кошторис і нагромаджувальний документ, в якому відображають фактичні витрати на ремонт. В автоматизованих системах відомість дефектів формують у ремонтній майстерні, а комірнику надається доступ до них або окремо формується замовлення на запасні частини для комірника залежно від виду використовуваного програмного забезпечення.

Відомості дефектів визначають трудомісткість ремонту, що є підставою для формування нарядів на виконання ремонтних робіт. Відомість дефектів на об'єкти, по яких ремонт закінчений, разом із виробничим звітом ремонтної майстерні передають у бухгалтерію і після затвердження звіту керівником підприємства використовують для контролю за витратами на ремонт даного об'єкта. В автоматизованих системах працівники бухгалтерії можуть отримувати доступ до Звіту ремонтної майстерні автоматично, якщо це система єдина або експортувати звіт із системи обліку в ремонтній майстерні до бухгалтерської автоматизованої системи.

Технічне обслуговування тракторів, комбайнів, машин, ремонт інших сільськогосподарських машин та інвентарю, виготовлення

запасних частин, роботи для інших підрозділів підприємства (капітальне будівництво, промислові виробництва тощо), можна оформлювати спеціальним замовленням. У ньому зазначають перелік робіт, їх кошторисну вартість, витрати запасних частин і ремонтно-технічних матеріалів, а також затрати праці. Замовлення на роботи для сторонніх організацій із дозволу керівника підприємства оформляють за письмовим зобов'язанням замовника, а при необхідності – з попередньою оплатою авансу.

У ремонтній майстерні на кожне замовлення і за ручного обліку і за автоматизованого відкривають окремий аналітичний рахунок у Журналі обліку витрат ремонтної майстерні. Тут обчислюють прямі витрати по кожному замовленню у розрізі таких статей: оплата праці, відрахування на соціальні заходи, запасні частини, ремонтно-технічні матеріали, паливо і мастильні матеріали, допоміжні матеріали, інші витрати. По кожній статті в першому рядку рахунка вказують ліміт витрат, передбачений кошторисом. Відомості у Журналі обліку витрат вносяться на підставі первинних документів: відомостей дефектів, накладних, лімітно-забірних карт, нарядів на відрядну роботу, рахунків – фактур та ін. У кінці місяця по кожному замовленню (рахунку) підбивають підсумки за місяць і з початку ремонту з метою контролю за дотриманням кошторису й узагальнення сум витрат. Таким чином, Журнал обліку витрат ремонтної майстерні є регістром аналітичного обліку витрат по кожному замовленню.

Підрозділи по здійсненню ремонтних робіт поділяються на основні, які мають пряме відношення до створення продуктів і послуг, які реалізуються споживачем, і допоміжні, які створюють умови для нормального перебігу виробничого процесу. Всі витрати по здійсненню ремонтних робіт поділяються на прямі та непрямі, які в момент здійснення не можуть бути віднесені на окремі види виконуваних робіт і підлягають розподілу.

Прямі витрати на ремонт кожного складного об'єкта (трактора, машини та обладнання) групуються у журналі обліку витрат ремонтної майстерні на аналітичних рахунках, відкритих за видами ремонтів (робіт), де вносять записи на підставі відомостей дефектів машин, лімітно-забірних карток, накладних, нарядів та ін. Витрати на ремонт інших сільськогосподарських машин та роботи, пов'язані з виготовленням виробів та інвентарю, обліковуються в розрізі видів (груп) робіт.

В Журналі обліку витрат ремонтної майстерні можуть обліковуватися і витрати з ремонту та технічного обслуговування, проведених безпосередньо в бригадах.

Виробничі витрати ремонтної майстерні обліковують за встановленими статтями.

На статтю «Витрати на оплату праці» відносяться суми оплати праці, нараховані працівникам ремонтної майстерні, які зайняті ремонтом машин: токарям, слюсарям, майстрам та іншим.

По статті «Відрахування на соціальні заходи» відображають суми нарахованих зборів єдиного соціального внеску. Розмір таких нарахувань встановлюється Державним бюджетом на відповідний рік.

По статті «Сировина та матеріали» показують вартість запасних частин, ремонтних та інших матеріалів, витрачених на виконання робіт ремонтною майстернею.

По статті «Роботи та послуги» обліковують вартість виконаних для ремонтної майстерні послуг власних допоміжних та промислових виробництв, а також сторонніх підприємств та організацій.

На статтю «Витрати на ремонт основних засобів» відносять суми витрат на ремонт будівель, машин, обладнання та інших об'єктів, що використовуються у допоміжних виробництвах.

По статті «Амортизація основних засобів» відносять суми нарахованих амортизаційних відрахувань по об'єктах основних засобів.

По статті «Інші витрати» показують знос малоцінних та швидкозношуваних предметів, спеціального одягу, витрати, пов'язані із використанням природної сировини, платежі за обов'язкове страхування майна тощо.

По статті «Непродуктивні витрати», обліковують брак у виробництві, яким вважаються вироби, напівфабрикати, деталі, вузли та роботи, які не відповідають встановленим стандартам чи технічним умовам і не можуть бути використаними за своїм прямим призначенням чи можуть бути використаними лише після виправлення.

У ремонтній майстерні існують ще й такі витрати, які не можливо віднести на будь-яке замовлення. Вони пов'язані з роботою майстерні в цілому і є загальновиробничими. Їх облічують на окремому аналітичному рахунку, відкритому у складі субрахунку 23 «Виробництво» в розрізі таких статей:

1. Основна і додаткова оплата праці управлінського та обслуговуючого персоналу (завідуючий майстернею, інженери, механіки, нормувальники та ін.);
2. Відрахування на соціальні заходи;
3. Електроенергія для виробничих потреб майстерні, освітлення тощо;
4. Амортизація основних засобів;
5. Поточний ремонт основних засобів;
6. Охорона праці й техніка безпеки (огорожа робочих місць, вентиляція, обладнання душових, сигналізація, протипожежні та інші заходи);
7. Інші загальновиробничі витрати (послуги автотранспорту, інших допоміжних виробництв та витрати, не враховані у попередніх статтях).

Загальновиробничі витрати ремонтної майстерні щомісяця відносять на окремі замовлення (об'єкти, що ремонтуються) пропорційно до прямої оплати праці по кожному замовленню, або іншої бази розподілу (площі приміщення, первісної вартості обладнання, годин прямої праці виробничих робітників або кількості годин технічного обслуговування), якщо розподіляють непрямі витрати між окремими підрозділами ремонтного підприємства.

При проведенні ремонтних робіт необхідно враховувати одержані ремонтно-механічною майстернею послуги інших підрозділів. Для здійснення калькулювання виконаних робіт по ремонту, виготовленню засобів надані взаємопослуги можна оцінювати по нормативній (плановій) оцінці або використовувати метод послідовного розподілу, який передбачає послідовне віднесення витрат кожного допоміжного виробництва з врахуванням обсягу зустрічних послуг певного підрозділу.

Фактична собівартість виконаних робіт в ремонтно-механічній майстерні визначається щомісяця. У бухгалтерському обліку витрати відображаються за окремими замовленнями (групою однорідних замовлень). Зняті з відремонтованого об'єкта вузли і деталі оцінюються за справедливою вартістю (вартістю відновлення) або вартістю придбання. На вартість знятих вузлів (деталей) зменшуються витрати на ремонт об'єкта.

Фактична собівартість закінчених ремонтних робіт щомісяця списується на споживачів послуг.

Для визначення собівартості проведеного протягом року ремонту машин і списання витрат на споживачів до прямих витрат щомісяця додають загальновиробничі у порядку їх розподілу.

У кінці місяця підсумки витрат із Журналу обліку витрат узагальнюють у Зведеній відомості, де по кожному замовленню відображають: незавершене виробництво на початок місяця; витрати поточного місяця за кореспондуючими рахунками; суми відхилень від облікових цін по кожному рахунку; розподіл загальновиробничих витрат між замовленнями; загальну суму витрат поточного місяця по кожному замовленню. Таким чином, відомість використовують для узагальнення врахованих витрат ремонтної майстерні, розподілу відхилень від облікових цін і загальновиробничих витрат, визначення собівартості закінчених робіт, здійснення контролю за роботою ремонтної майстерні й складання Звіту 5.6с.-г. Витрати поточного місяця в розрізі кореспондуючих рахунків на основі вказаної відомості показують у Звіті, для чого передбачено спеціальний розділ. У звіті окремим рядком відображають основні витрати, тобто ті, що, враховані в журналі по окремих замовленнях, і загальновиробничі витрати ремонтної майстерні.

Наданий бухгалтерії Звіт ретельно перевіряють, його дані порівнюють із розрахунково-платіжною відомістю по ремонтній майстерні, матеріальними звітами тощо. Після цього він є підставою для відображення витрат ремонтної майстерні на синтетичних і аналітичних рахунках. На основі звіту витрати на синтетичних рахунках записують у журналі-ордері № 5Вс.-г. за ручної форми обліку або у відповідних автоматичних звітах, оборотних відомостях за автоматизованої.

Фактичні витрати по виконаних ремонтних роботах і виготовленій продукції в кінці місяця списують із кредиту відповідного аналітичного рахунка «Ремонтно-механічні майстерні», на рахунок споживачів. Підставою для списання витрат ремонтної майстерні й закриття замовлень є додані до Зведеної відомості та Звіту накладні на здачу виробів на склад й акти приймання-передачі відремонтованих і реконструйованих об'єктів. Суми, враховані за місяць за поточними замовленнями, списують щомісячно як витрати по виконаних замовленнях незалежно від того, закінчені роботи по цих замовленнях до кінця місяця чи ні. Собівартість виконаних робіт і вихід продукції ремонтних майстерень записують у дебет відповідних рахунків.

Витрати по незакінчених роботах по ремонту, виготовленню запасних частин, основних засобів, малоцінних та швидкозношуваних предметів залишаються на аналітичному рахунку «Ремонтно-механічна майстерня» у вигляді дебетового залишку на кінець звітного періоду.

Приймання з ремонту тракторів, комбайнів, автомобілів, сільськогосподарської техніки здійснює комісія, яка оформлює акт прийняття з ремонту машин, а на двигуни, вузли і агрегати – накладну на приймання готової продукції.

Видачу замовникам готової продукції (відремонтованих машин, вузлів і агрегатів, виконаних робіт) оформлюють накладною, в якій зазначають назву підприємства – одержувача, дату і номер акта, за який об'єкт було прийнято на ремонт, його назву і марку, прізвище представника, що одержав відремонтований об'єкт за дорученням підприємства. На основі накладної бухгалтерія ремонтного підприємства формує рахунок – фактуру на оплату виконаних робіт.

Аналітичний облік відпущеної замовникам продукції має забезпечити наприкінці місяця дані щодо завершених робіт та проведення оплати.

Автомобільний транспорт є важливою складовою транспортної системи України. Автотранспорт організаційно формується в автотранспортні підприємства (підрозділи).

Основним призначенням автотранспорту щодо обслуговування сільськогосподарських підприємств є:

- виконання робіт та надання послуг, пов'язаних з організацією й обслуговуванням автотранспортного процесу;
- здійснення операцій, пов'язаних із придбанням матеріальних цінностей;
- проведення операцій з технічного обслуговування й ремонту транспортних засобів.

Особливістю діяльності автотранспортних підприємств (АТП) є однорідність виконуваних робіт і відсутність незавершеного виробництва. Особливістю обліку в АТП є оперативний облік випуску автомобілів на лінію та їхній технічний стан. Щоденно диспетчер складає разом з іншими службами диспетчерський рапорт, який є основою для використання його керівництвом АТП у прийнятті рішень технічної готовності парку автомобілів.

Бухгалтерський облік автотранспортних підприємств організовують за наступними складовими.

Загальні умови перевезення визначаються Цивільним Кодексом, іншими законами, транспортними кодексами (статутами), іншими нормативно-правовими актами та правилами, що видаються відповідно до них.

Частиною першою статті 50 Закону України від 5 квітня 2001 року №2344-ІІ „Про автомобільний транспорт” (із змінами та доповненнями) визначено, що договір про перевезення вантажу автомобільним транспортом укладається відповідно до цивільного законодавства між замовником та виконавцем у письмовій формі (договір, накладна, квитанція тощо).

Перелік документів, необхідних для здійснення перевезення вантажу автомобільним транспортом у внутрішньому сполученні, затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 25.02.2009 року №207 „Про затвердження Переліку документів, необхідних для здійснення перевезення вантажу автомобільним транспортом у внутрішньому сполученні”

У первинному обліку основним документом для відображення витрат і виконаних робіт вантажним автотранспортом є Дорожній лист вантажного автомобіля.

Наказом Мінтрансу України від 29.12.95 р. N488/346 затверджено три типові форми подорожнього листа автомобіля:

- типова форма N1 (міжнародна) – подорожній лист вантажного автомобіля у міжнародному сполученні;
- типова форма N2 (що діє у межах України) – подорожній лист вантажного автомобіля;
- типова форма N3 – подорожній лист службового легкового автомобіля.

Міністерством інфраструктури наказом № 983 від 05.12.2013 р. було затверджено зміни до Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні, зокрема виключено положення щодо наявності дорожніх листів вантажного автомобіля. Основним документом на перевезення вантажів автомобільним транспортом було затверджено нову форму товарно-транспортної накладної (попередня форма ТТН скасована з 10.12.2013 р.), яка є більш спрощеною та скороченою.

Згідно з розд.1 Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні, затверджених наказом Мінтрансу від 14.10.1997 року №363, товарно-транспортна накладна – єдиний для всіх учасників транспортного процесу юридичний документ, що призначений для

списання товарно-матеріальних цінностей, обліку на шляху їх переміщення, оприбуткування, складського, оперативного та бухгалтерського обліку, а також для розрахунків за перевезення вантажу та обліку виконаної роботи. Така невизначеність обов'язковості чи необов'язковості використання подорожніх листів стала розцінюватися як скасування подорожнього листа в якості необхідного документа. Але все ж він залишився обов'язковим, адже від його наявності у водіїв юридичної особи чинне законодавство не звільняє. Крім того, Податковим кодексом України встановлені досить жорсткі вимоги до документального підтвердження податкових витрат, а подорожній лист є підставою для списання палива, нарахування заробітної плати водіям.

Подорожні листи типових форм, оформлені належним чином, видаються водію під розписку:

- N1(міжнародна) – видається на строк відрядження автомобіля і водія для перевезення вантажу у міжнародному сполученні, визначений відповідно до наказу чи розпорядження перевізника;

- N 2 – тільки на один робочий день (зміну), за умови здачі водієм подорожнього листа за минулий день роботи.

На довший строк подорожні листи типової форми N 2 видаються у тих випадках, коли водій виконує перевезення вантажів у міжміському сполученні понад одну добу відповідно до наказу чи розпорядження перевізника або керівника підприємства;

- N 3 – оформлюється тільки на один робочий день (зміну) і видається за умови здачі водієм подорожнього листа за попередній день роботи.

При відрядній оплаті використовують щоденні листи, а при погодинній – також щоденні або місячні листи. Бухгалтерія видає подорожні листи працівникам відділу експлуатації під звіт і списує у видаток згідно з реєстрами. Реєстри складаються за даними Журналу обліку руху подорожніх листів. У журналі записується кожен подорожній лист, виданий водієві, і контролюється повернення подорожнього листа диспетчеру. При видачі подорожнього листа диспетчер обов'язково перевіряє за журналом здачу водієм попереднього листа, яку він фіксує своїм підписом. Журнал відкривається на кожен рік і всі подорожні листи в ньому починаючи з 01.01, суворо нумеруються з першого номера.

Перевезення вантажів автомобільним транспортом здійснюється при наявності належним чином оформлених товарно-транспортних накладних. Вони є підставою для списання матеріальних цінностей у вантажовідправника і оприбуткування їх у вантажоодержувача, а також для їх складського, оперативного і бухгалтерського обліку.

Перевезення вантажними автомобілями власних речей громадян за їх замовленнями здійснюється за подорожнім листом з додатком до нього квитанції прибуткового касового ордера або чеку при безготівковому розрахунку на оплату транспортних послуг.

У подорожньому листі відображають результати роботи автомобіля. У цьому документі відображають завдання водієві та його виконання, кожну поїздку по пунктах прийняття і доставки вантажу, його найменування, масу згідно із товарно-транспортними документами. На підставі цього обліковець, використовуючи схему відстаней до основних пунктів, розраховує пробіг у кілометрах із вантажем і без нього, а також обсяг виконаної роботи в тонно-кілометрах, проставляє клас вантажу. Виведений загальний пробіг порівнюють із показаннями спідометра. На підставі одержаних даних обліковець у Дорожньому листі розраховує оплату праці водія і вантажників, а диспетчер записує витрати палива за нормою й фактично.

Подорожні листи обробляють автоматизованим або ручним способом. При автоматизованій обробці одержують таблицю, в якій відображені результати роботи автомобіля. При ручній обробці дані подорожніх листів переносять у накопичувальну відомість обліку роботи вантажного автотранспорту (форма № 38). В ній на кожного водія відкривають окрему сторінку. Запис проводять з подорожніх листів у хронологічному порядку, де відображають основні показники кожного подорожнього листа: використання робочого часу, пробіг, кількість перевезеного вантажу, виконаних тонно-кілометрів та виданого водієві палива, його витрачання за нормою і фактично, суму нарахованої водієві оплати праці, а також розподіл тонно-кілометрів між споживачами послуг. У Нагромаджувальній відомості зазначають також доплату за класність і премії. Це дає змогу зібрати в ній усю нараховану оплату праці кожного водія. За даними відомості визначають і залишок палива, що рахується за водієм. Ці показники повинні відповідати залишку палива в останньому подорожньому листі за відповідний місяць, що дає підставу для розрахунку економії чи перевитрати палива. У вільній графі Нагромаджувальної відомості доцільно фіксувати і витрати на поточний ремонт та технічне обслуговування автомобіля.

Витрати на експлуатацію вантажного автотранспорту групуються у зведених накопичувальній відомості, записи в якій здійснюються на підставі дорожніх листів, товарно-транспортних накладних тощо. Витрати відносяться на споживачів послуг автотранспорту виходячи з обсягу виконаних робіт в тонно-кілометрах та їх фактичної собівартості. При цьому витрати на перевезення людей та на роботу спеціальних машин списуються на відповідні об'єкти на підставі даних про кількість машино-годин (днів).

У разі ведення окремого обліку витрат на вантажні та пасажирські перевезення і на роботу спеціальних машин виникають цехові витрати автотранспорту, які розподіляються пропорційно машино-дням роботи.

Перевезення вантажів обліковується в тонно-кілометрах, а робота спеціальних машин та обсяг перевезень людей вантажним автотранспортом – в машино-годинах, кількість яких в кінці звітного періоду перераховується в машино-дні.

Бланки подорожніх листів та ТТН, які використовуються автотранспортними підприємствами при наданні послуг є запасами відповідно до визначень запасів згідно з НП(С)БО 9 «Запаси». До 2006 року в Україні форми ТТН та подорожнього листа були документами суворої звітності і, відповідно, обов'язковими для застосування. Проте згідно наказу Міністерства України та Міністерства транспорту України від 03.11.2006 р. № 507/1059 було скасовано Інструкцію про порядок виготовлення, зберігання, застосування єдиної первинної транспортної документації для перевезення вантажів автомобільним транспортом та обліку транспортної роботи.

Відображення господарських операцій з обліку бланків подорожніх листів і ТТН наведено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1.

Кореспонденція рахунків з обліку бланків транспортної документації

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Видано кошти підзвітній особі на придбання бланків подорожніх листів і ТТН	372	301
2. Оприбутковано бланки подорожніх листів і ТТН за первісною вартістю	209	372
3. Відображено податковий кредит з ПДВ	641	372
4. Списано (за актом) вартість використаних бланків подорожніх листів і ТТН за вартістю, визначеною згідно методів списання запасів передбачених у НП(С)БО 9 «Запаси» і зафіксованих у Наказі про облікову політику автотранспортного підприємства	231	209

Облік наявності та руху автотранспортних засобів є складовою частиною обліку основних засобів. За цим напрямом кооперативами здійснюється:

- організація інвентарного, аналітичного синтетичного обліку рухомого складу за окремими моделями автотранспорту, ведення пооб'єктного обліку основних засобів із необхідними предметами комплектації;

- облік придбання основних засобів нарахування амортизації, списання автотранспортного об'єкта у разі ліквідації.

У зв'язку з тим, що формування собівартості послуг АТП здійснюється щомісяця, нарахування зносу доцільно проводити за нормою амортизації в розмірі 1/12 від визначеної річної суми.

Нарахування амортизації відображається кореспонденціями рахунків: перша – дебет рахунка 831 «Амортизація основних засобів» і кредит рахунка 131 «Знос основних засобів»; друга – дебет рахунка 23 «Виробництво» (91 «Загальновиробничі витрати») і кредит рахунка 831 «Амортизація основних засобів». Оскільки АТП, формуючи робочий план рахунків бухгалтерського обліку, може використовувати клас 8 «Витрати за елементами» затвердженого плану рахунків. Якщо на підприємстві не передбачається використання рахунків класу 8 «Витрати за елементами», то кореспонденція рахунків з нарахування амортизації буде наступною: дебет рахунка 23 (91) і кредит рахунка 131.

На АТП, на підставі чинних технічних нормативів, розробляють перелік операцій, які належать до технічного обслуговування, поточного ремонту, капітального ремонту без поліпшення об'єкта, капітального ремонту із поліпшенням об'єкту – модернізацією автотранспортних засобів. На виконані роботи складають відповідні акти.

Ремонт і технічне обслуговування автомобілів можуть виконувати ремонтні майстерні, станції технічного обслуговування або інші сторонні організації.

Кореспонденція рахунків з обліку операцій по виконанню ремонтних робіт наведена в таблиці 3.2.

Підприємства та організації незалежно від форм власності включають витрати на всі види ремонту основних засобів до складу витрат на виробництво й реалізацію продукції (робіт і послуг), якщо сума витрат на ремонт разом з іншими витратами на поліпшення

основних засобів протягом звітного року не перевищує 5% сукупної балансової вартості основних засобів другої й третьої груп, а по основних засобах першої групи – окремого об’єкта на початок звітного року, суму, що перевищує 5%, списують у дебет рахунка 10 «Основні засоби».

Таблиця 3.2.

Кореспонденція рахунків з обліку операцій з виконання ремонтних робіт

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Підприємством виконано капітальний ремонт без поліпшення експлуатаційних якостей автомобіля	23	631
2. Підприємством виконано капітальний ремонт із модернізацією (поліпшенням експлуатаційних якостей автомобіля)	152	631
3. Вартість модернізації збільшує первинну вартість автомобіля – зарахування витрат після закінчення ремонтних робіт, завершення реконструкції на збільшення первісної вартості основних засобів	10	152
4. Відображення суми ПДВ	641	631
Витрати на поліпшення основних засобів при господарському способі		
5. Витрачені ремонтні матеріали, запасні частини, паливо, будівельні матеріали та інші виробничі запаси на поточний ремонт основних засобів	23, 915 92, 93	20 22
6. Відображаються витрати на капітальний ремонт основних засобів, здійснюваний в ремонтній майстерні, та будівель і споруд	233, 915	20, 22 132, 233
7. Проведено розподіл витрат з поточного і капітального ремонту основних засобів (пропорційно нарахований сумі амортизації, віднесений на об’єкти витрат) та на збільшення вартості основних засобів.	23, 91, 92, 93, 10	915

У процесі виробничої діяльності АТП для обліку окремих господарських операцій, пов’язаних із роботою автотранспорту використовуються ще такі первинні документи: таблиць обліку роботи автопарку, Акт про поломку (пошкодження) автомобіля, Акт про технічний стан автомобіля, Акт про дорожньо-транспортну пригоду із матеріальним збитком (акт у разі аварії).

Облік запасних частин та автомобільних шин передбачає їх оперативний та аналітичний облік на складах і в бухгалтерії;

формування цін на запасні частини; встановлення детального обліку запасних частин, обмінного фонду запасних частин та автомобільних шин на субрахунках і відображення руху запасних частин і автомобільних шин на синтетичних рахунках.

Синтетичний облік наявності та руху придбаних і виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів і заміни зношених частин автотранспортних засобів, інструментів, а також автомобільних шин у запасі та в обороті, здійснюють на субрахунку 207 «Запасні частини» рахунку 20 «Виробничі запаси». На цьому ж субрахунку обліковують обмінний фонд устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, створюваний у ремонтних підрозділах підприємства.

До субрахунку 207 можуть відкривати такі субрахунки другого порядку:

- 2071 – запасні частини;
- 20711 – запасні частини придбані нові;
- 20712 – запасні частини, виготовлені на підприємстві;
- 20713 – запасні частини, непридатні до експлуатації;
- 2072 – обмінний фонд запасних частин;
- 20721 – придатні запасні частини обмінного фонду;
- 20722 – запасні частини обмінного фонду, що підлягають відновленню;
- 20723 – запасні частини обмінного фонду в ремонті;
- 2073 – автомобільні шини;
- 20731 – автомобільні шини в запасі;
- 20732 – автомобільні шини в обороті;
- 20733 – автомобільні шини в ремонті.

Особливістю обліку автотранспортних підприємств, пов'язаних з їх діяльністю, є облік нарахування (резервування) сум на відновлення зносу та проведення ремонту автомобільних шин. Такі операції здійснюють по окремому субрахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». За кредитом рахунка 47 відображають нарахування резерву, а за дебетом вартість шин у разі заміни їх на зношені, а також усі витрати, пов'язані з ремонтом, кредитуючи рахунки, з яких здійснюють відповідні витрати. Шини, зняті з автомобілів через непридатність для подальшої експлуатації, але придатні для поновлення і ремонту, оприбутковують за дебетом рахунка 20 і

кредитом рахунка 47. Кореспонденція рахунків з обліку руху запасних частин і автомобільних шин наведені в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3.

Кореспонденція рахунків з обліку руху запасних частин і
автомобільних шин

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Отримано від постачальника запасні частини (шини)	207	631
2. Нараховано податковий кредит із ПДВ	641, 644	631
3. Використані для ремонту запасні частини	23	207
4. Проведені відрядження до резерву на відновлення шин	23	47
5. Пред'явлена претензія постачальникові за неякісні шини	374	47
6. Списано вартість ремонту шин	47	631
7. Списано вартість шин, встановлених замість зношених	47	207
8. Передано шини в експлуатацію	207	207

Облік паливно–мастильних матеріалів. важливий при наданні автотранспортних послуг і передбачає:

- ведення складського обліку;
- формування первинних документів для видачі паливно – мастильних матеріалів та їх списання;
- облік придбання паливно – мастильних матеріалів у дорозі на сторонніх АЗС.

Порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску й обліку нафтопродуктів на підприємствах і в організаціях України всіх форм власності регламентується Інструкцією про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України, затвердженою наказом Міністерства палива та енергетики України, Міністерства економіки України, Міністерства транспорту та зв'язку України, Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 20.05.2008 N281/171/578/155.

Облік нафтопродуктів у місцях зберігання ведеться матеріально-відповідальними особами в картках складського обліку згідно з типовою формою №М-12 первинної облікової документації Міністерства статистики України або в книгах, що містять реквізити, які вказуються у картках складського обліку, окремо за кожним найменуванням і маркою нафтопродукту.

На стаціонарних пунктах заправлення транспортних засобів облік нафтопродуктів ведеться в одиницях маси, а відпуск в баки автомобіля – в одиницях об'єму. Для їх визначення матеріально-відповідальними особами періодично проводиться замірювання густини паливно-мастильних матеріалів.

При прийнятті нафтопродуктів матеріально-відповідальною особою має складатися акт, на основі ТТН та супровідних документів.

Оприбуткування фактично отриманих нафтопродуктів проводиться на підставі супровідних документів постачальників з оформленням приймального акта за типовою формою №7 первинної облікової документації Міністерства статистики України.

Видача водіям нафтопродуктів здійснюється з вимірюванням відпущеної кількості пального в одиницях об'єму (в літрах), мастил – в одиницях маси (кілограмах).

Кількість відпущених нафтопродуктів записується до відомості обліку видачі нафтопродуктів за формою № 38-НП, в якій за отримані нафтопродукти розписується водій, а в подорожному листі – матеріально-відповідальна особа, що відпустила нафтопродукт.

Таким чином, основними документами з руху нафтопродуктів на АТП використовуються:

- товарно-транспортні накладні;
- відомості обліку відпуску пального і мастильних матеріалів;
- відомості визначення густини й температури, що засвідчують правильність перерахунку кількості нафтопродуктів з об'ємних одиниць у одиниці маси і навпаки.

На підставі оформлених у встановленому порядку документів до карток (книг) складського обліку заносяться дані про надходження й відпуск нафтопродуктів і виводяться кількісні залишки після кожного запису або після запису останньої операції дня.

На підставі інформації складського обліку матеріально-відповідальна особа складає Звіт про рух нафтопродуктів за формою №40-НП. Звіт разом з документами про їх рух направляється в бухгалтерію згідно термінів графіку документообороту по АТП і є підставою для ведення синтетичного та аналітичного обліку нафтопродуктів.

Для організації синтетичного та аналітичного обліку руху нафтопродуктів до рахунку 203 Паливо відкривають такі субрахунки:

2031 «Нафтопродукти на складі»;

- 2032 «Нафтопродукти в талонах»;
 2033 «Нафтопродукти в баках автотransпортних засобів»;
 2034 «Газоподібне паливо на складі»;
 2035 «Газоподібне паливо в талонах»;
 2036 «Газоподібне паливо в баках автотransпортних засобів».

Аналітичний облік паливно-мастильних матеріалів ведуть за кожним субрахунком за їхніми видами (марками), інвентарними номерами, місцями зберігання й матеріально відповідальними особами.

Основні кореспонденції рахунків з обліку руху паливно-мастильних матеріалів на автотransпортному підприємстві наведені в табл. 3.4.

Таблиця 3.4.

Кореспонденція рахунків з обліку руху паливно-мастильних матеріалів

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Отримано від постачальника бензин	2031	631
2. Нараховано податковий кредит з ПДВ	641,644	631
3. Передано бензин у підзвіт водія (залито в бак автомобіля)	2033	2031
4. Залито до баку автомобіля бензин від сторонньої АЗС	2033	372
5. Видано водієві талони на бензин	2032	2032
6. Одержано бензин на АЗС за талони	2033	2032
7. Списано вартість використаного бензину за нормами	231	2033
8. Списано вартість використаного бензину понад норми на фінансові результати	791	2033
9. Списано вартість використаного бензину понад норму за рахунок матеріальної особи (водія)	375	2033

3.3. Облік послуг і витрат машинно-тракторного парку

У сільськогосподарських кооперативах тракторами виконують як сільськогосподарські, так і транспортні роботи. Причому значну частину їх – одними й тими ж самими тракторами. Машинно-тракторний парк може використовуватись як такий, що є власністю сільськогосподарського підприємства, так і належить підприємству – постачальнику даних послуг.

Всі витрати на утримання та експлуатацію машинно-тракторного парку на сільськогосподарських підприємствах рекомендовано обліковувати на одному аналітичному рахунку 9161 «Витрати по утриманню тракторів». При виконанні сільськогосподарських робіт,

включаючи транспортні роботи в рослинництві, на витрати машинно-тракторного парку не відносять оплату праці з відрахуваннями трактористів-машиністів, причіплювачів, а також вартість витраченого палива і мастильних матеріалів. Такі витрати відносять прямо на відповідні роботи та культури (дебет рах. 231 чи ін..).

Отже, по дебету аналітичного рахунка до рахунка 9161 протягом року відображають оплату праці, встановлені нарахування на неї та вартість палива і мастильних матеріалів лише на транспортних роботах тракторів, а також амортизацію, вартість ремонту і технічного обслуговування, послуг інших виробництв, інші витрати в цілому по машинно-тракторному парку незалежно від видів робіт.

Узагальненою обліковою одиницею всіх виконаних машинно-тракторним парком робіт є умовний еталонний гектар. Цей показник розраховують на основі нормо-змін, для чого кількість виконаних нормо-змін по кожному трактору множать на його змінний еталонний виробіток. Останній визначають, виходячи з установлених коефіцієнтів перерахунку фізичних тракторів за марками в умовні еталонні як співвідношення їх годинного виробітку, помноженого на тривалість зміни в годинах при виконанні певної роботи.

Усі сільськогосподарські й транспортні роботи, виконані машинно-тракторним парком, повинні бути виражені в еталонних гектарах.

По кредиту згаданого аналітичного рахунка протягом року відображають транспортні роботи тракторів, які в плановій їх оцінці відносять на споживачів. Обліковою одиницею цих робіт є тонно-кілометри. Дані роботи також перераховують в еталонні гектари.

Основними первинними документами, в яких відображають роботу тракторів і найважливіші витрати по їх використанню, є: на сільськогосподарських роботах – Обліковий лист тракториста-машиніста, на транспортних – Дорожній лист трактора. В них по кожній роботі показують фактично виконаний обсяг у натурі (на транспортних роботах – перевезено тонн вантажів і виконано тонно-кілометрів) й у перерахунку в еталонні гектари, а також суму нарахованої оплати праці трактористу й причіплювачу та витрати палива за нормою і фактично.

Дані кожного із зазначених документів записують у Нагромаджувальну відомість обліку використання машинно-тракторного парку, в якій для кожного тракториста відводять окрему сторінку.

Оскільки тракторист протягом місяця може виконувати як сільськогосподарські й транспортні роботи, нараховану оплату праці й фактично витрачене паливо потрібно віднести на різні аналітичні рахунки. У зв'язку з цим необхідно в Нагромаджувальній відомості окремо групувати дані за вказаними видами робіт, щоб уникнути в подальшому трудомістких вибірок. Для цього нараховану оплату праці й витрачене паливо у відомості відображають дробом. У чисельнику записують оплату праці та витрачене паливо на сільськогосподарських роботах, а в знаменнику – на транспортних.

Вартість транспортних робіт, виконаних тракторами, до складу якої входить оплата праці, пальне та інші витрати, відноситься на відповідні об'єкти обліку, виходячи з обсягу перевезень та планової собівартості одного еталонного гектара роботи з коригуванням її в кінці року до рівня фактичних витрат.

Облік витрат на утримання сільськогосподарської техніки як уже вказувалось ведуть протягом року на рахунок 91 "Загальновиробничі витрати". Аналітичні рахунки, крім 9161, можуть відкриватись також в розрізі: видів машин (трактори, зернові комбайни, спеціальні комбайни, ґрунтообробні, посівні машини тощо). До складу витрат відносять оплату праці працівників, що займаються обслуговуванням конкретних машин (без оплати праці трактористів, які працюють на цих машинах), амортизацію, витрати на ремонт тощо. В кінці року ці витрати відносять на окремі об'єкти витрат прямо (по спеціальних машинах) або розподіляють пропорційно обсягу виконаних робіт у фізичних обсягах, а по тракторах – в умовних еталонних гектарах (між сільськогосподарськими, транспортними та будівельними роботами).

Одержані послуги машинно-тракторного парку від сторонніх організацій сільськогосподарські підприємства обліковують також на субрахунку 9161.

Послідовність обліку витрат на субрахунок 9161 аналітичний рахунок "Витрати по утриманню тракторів на сільськогосподарських підприємствах" відображена на рис. 3.1.

У кінці року загальні витрати щодо використання машинно-тракторного парку (крім оплати праці та вартості палива на транспортні роботи тракторів), облічені на аналітичному рахунку рахунка 9161, розподіляють окремо по кожній статті між сільськогосподарськими і транспортними роботами пропорційно до їхнього обсягу в еталонних гектарах.

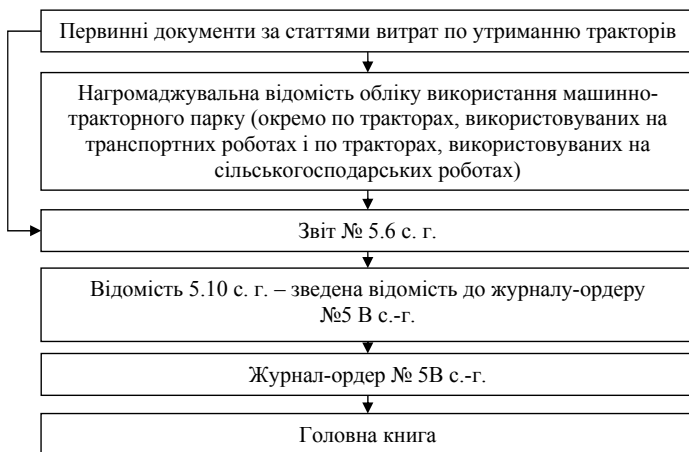


Рис. 3.1 Загальна схема обліку витрат машино-тракторного парку

Калькуляцію собівартості 1 еталонного гектара складають за формою наведеною в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Калькуляція собівартості 1 еталонного гектара

Назва показників	Кількість еталонних гектарів	Фактичні витрати, грн.
1. Обсяг робіт і витрати на експлуатацію тракторів, зайнятих на тракторних роботах		
2. Виконано транспортних робіт тракторами для допоміжних виробництв, вартість яких не підлягає користуванню		
3. Разом (рядок 1 мінус рядок 2)		
4. Собівартість одного еталонного га		

Ту частину загальних витрат машинно-тракторного парку, що припадає на сільськогосподарські роботи, розподіляють по кожній статті окремо між сільськогосподарськими культурами пропорційно до встановленої бази.

Після розрахунку частини витрат машинно-тракторного парку, яка підлягає списанню на транспортні роботи тракторів (табл. 3.6) складають кореспонденцію рахунків – дебет рахунків 91611 (аналітичний рахунок "Витрати по утриманню машинно-тракторного парку на сільськогосподарських роботах") та 91612 (аналітичний рахунок – Витрати по утриманню машинно- тракторного парку на

транспортних роботах) і кредит рахунка 9161 "Витрати по утриманню тракторів". Останній після відповідних записів закривається.

Таблиця 3.6.

Розрахунок визначення частини витрат машинно-тракторного парку, яка підлягає списанню на транспортні роботи тракторів за 20__ рік

№ п/п	Назва показників	Одиниця виміру	Обсяг робіт і витрати		Припадає на роботи	
			всього	на 1 га	сільськогосподарські	транспортні
1.	Обсяг виконаних робіт	еталонні га				
2.	Витрати на утримання основних засобів	грн.				
3.	Роботи та послуги					
4.	Витрати на ремонт необоротних активів					
5.						
6.	Інші витрати					
	Разом					

“__” _____ 20__р. Бухгалтер _____

Одночасно складають відомості розподілу послуг транспортних робіт тракторів (табл. 3.7) та списання витрат по утриманню машинно-тракторного парку на сільськогосподарських роботах (табл. 3.8).

Таблиця 3.7.

Відомість розподілу послуг транспортних робіт тракторів для тваринництва

№ п/п	Галузі виробництва і об'єкти калькуляції	Обсяг вантажоперевезень в еталонних гектарах	Вартість наданих послуг, грн.	№ кореспондуючого рахунку
1.	Тваринництво Основне стало ВРХ			
2.	Худоба на вирощуванні і відгодівлі			
3.	Свині			
4.	Вівці			
5.				
6.				

“__” _____ 20__р. Бухгалтер _____

Таблиця 3.8.

Розрахунок та відомість списання витрат по тракторах на об'єкти
рослинництва

№ п/п	Об'єкти калькуляції	Еталонних га	Витрати, грн., за статтями витрат				
							Разом
	Витрати всього						
	В розрахунку на 1 га						
	Відносяться на:						
1.	Озимі культури						
2.	Кукурудза на зерно						
3.	Соняшник						
4.	Овочі						
5.	Сади зерняткові						
6.	Сади кісточкові						
	Всього						

“__” _____ 20__р.

Бухгалтер _____

В результаті проведених розрахунків, записів господарських операцій з розподілу витрат за об'єктами обліку основного виробництва субрахунок 9161 закривається.

Впровадження розглянутої методики калькулювання собівартості послуг сприятиме контролю віднесення витрат на споживачів та покращенню використання машинно-тракторного парку.

На підприємствах-постачальниках послуг машинно-тракторного парку, в тому числі кооперативах, облік витрат з його утримання ведеться на рахунку 23 «Виробництво» на окремих аналітичних рахунках.

По дебету витрати облічують за визначеними нормативними актами елементами і статтями витрат, а по кредиту здійснюють списання витрат в дебет рахунка 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

За виконані роботи підприємство – постачальник послуг нараховує доходи: дебет рахунка 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями», кредит рахунка 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг». Суми до оплати визначають за договірною вартістю (цінами за одиницю виконуваних робіт машинно-тракторним парком).

Одночасно нараховуються податкові зобов'язання: дебет рахунка 704 «Вирахування з доходів» кредит рахунків 643 «Податкові

зобов'язання» або 6412 «Розрахунки з бюджетом по податку на додану вартість».

Фінансовий результат від такої діяльності підприємство – виконавець послуг машинно-тракторного парку визначає по рахунку 791 «Результат основної діяльності» після записів господарських операцій (табл. 3.9).

Таблиця 3.9.

Кореспонденція рахунків з формування та визначення фінансового результату від реалізації послуг машинно-тракторного парку

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Списується собівартість реалізованих послуг	791	903
2. Відносяться доходи на фінансові результати	703	791
3. Відображаються списання вирахувань з доходів на фінансові результати	791	704
4. Визначається фінансовий результат (прибуток)	791	441

3.4. Облік витрат і доходів інших господарств аграрного сервісу

Одним з найбільш важливих видів аграрного сервісу є **енергетичний сервіс**, пов'язаний з електрифікацією та автоматизацією аграрного виробництва та надання виробничих послуг, пов'язаних з виконанням спеціальних робіт у зазначеній сфері.

Облік витрат енергетичного сервісу здійснюють на рахунку 23 «Виробництво», аналітичні рахунки об'єднують у відповідні групи:

- технічна експлуатація устаткування;
- монтажні роботи;
- пусконаладжувальні та контрольно-вимірювальні роботи;
- інші роботи.

До першої групи відносять роботи, пов'язані з експлуатацією електротехнічного і теплотехнічного устаткування та засобів диспетчерського зв'язку, а також з поточного і капітального ремонту.

До другої групи відносять монтаж транспортних підстанцій, електроустаткування споживачів електроенергії, додаткових внутрішнього господарських електромереж.

До третьої групи відносять витрати на роботи, які здійснює енергопостачальник після завершення монтажних робіт і встановлення устаткування щодо випробування їх в експлуатації.

До четвертої групи включають витрати, пов'язані з внутрішньо – господарськими потребами (виготовлення власними силами приладів і агрегатів, їх ремонт і витрати на експлуатацію).

Аналітичні рахунки відкривають окремо щодо експлуатації електромережі (за ділянками), транспортних підстанцій та іншого устаткування, а також щодо надання послуг і забезпечення електроенергією (за встановленою вартістю), ремонту електромереж та іншого обладнання по кожному підприємству – споживачу електроенергії.

Аналітичний облік витрат по електропостачанню ведуть за такими статтями:

1. Витрати на оплату праці;
2. Відрахування на соціальні заходи;
3. Паливо;
4. Роботи і послуги;
5. Витрати на утримання основних засобів;
6. Інші витрати.

У першій статті витрат відображають основну і додаткову оплату праці електромонтерів, машиністів, механіків, мотористів, кочегарів та інших осіб, що обслуговують електроустаткування й лінії електропередач на території підприємства. Підставою для обліку оплати праці робітників електропостачання є Табелі обліку робочого часу.

На основі розрахованих сум заробітку здійснюють нарахування на заробітну плату єдиного соціального внеску.

По третій статті враховують вартість використаного на роботу електродвигунів палива – нафтопродуктів чи вугілля. Списують ці матеріали на підставі лімітно-забірних карт на одержання зі складу палива і мастильних матеріалів або накладних.

У складі четвертої статті показують вартість робіт і послуг, виконаних сторонніми організаціями та іншими допоміжними виробництвами.

У п'ятій статті відображають суми нарахованої амортизації й витрат на поточний ремонт основних засобів електростанцій, внутрішньогосподарських ліній, трансформаторів, підстанцій. Витрати на поточний ремонт враховують на підставі відомості розподілу послуг ремонтної майстерні, рахунків підрядчиків, які виконували ремонт, або первинних документів (наряди на відрядні роботи, накладні), за якими оформляють проведення ремонту силами окремої бригади.

До шостої статті витрат по електропостачанню належать інші витрати на утримання електростанцій і внутрішньогосподарських ліній електропередач, знос малоцінних та швидкозношуваних предметів, витрати на техніку безпеки та охорону праці.

Основним первинним документом для отримання оплати за відпущену електроенергію сільськогосподарським товаровиробникам є рахунки (повідомлення на оплату), які встановлюють для оплати за встановленими тарифами на електроенергію, яка відпускається державними енергосистемами та електростанціями для сільськогосподарських підприємств.

Обліковою одиницею в електропостачанні є кіловат-година. Загальну кількість виробленої й використаної електроенергії у кіловат-годинах визначають за показаннями електровимірювальних приладів. При відсутності останніх витрати електроенергії на виробничі потреби розраховують за потужністю електрогенератора та обліковими даними про кількість годин роботи, а витрати електроенергії на освітлювальні цілі – виходячи з кількості й потужності світлових точок та годин їх використання за певний період.

Щомісяця розраховують фактичну собівартість електроенергії. Для цього всі витрати на електропостачання (утримання електростанцій, витрати на утримання ліній електропередачі) ділять на загальну кількість кіловат-годин електроенергії, за винятком спожитої самою електростанцією, а також її втрат у лініях електропередачі. За фактичною собівартістю спожитої електроенергії щомісяця відносять у дебет рахунків споживачів виходячи з її кількості відпущеної кожному з них. Калькуляційною одиницею виступає 10 кВт/год.

Основним первинним документом для виконання робіт з електрифікації виробничих процесів є замовлення підприємств, які обслуговує держенерго. У замовленнях зазначають види допоміжних робіт, їх обсяги, строки виконання, умови розрахунків. На основі замовлень бригаді, що обслуговує дану діляницю, відпускають необхідні матеріали за лімітно-забірними картками.

Витрати на утримання і експлуатацію устаткування, які неможливо віднести на конкретний об'єкт обліку, розподіляють за обраною методикою.

Підприємства – замовники здійснюють оплату виконаних робіт на основі рахунків на оплату з підтверджуючими документами про прийняття замовником виконаних робіт.

Моментом реалізації робіт і наданих послуг у енергопідприємствах вважають момент вручення замовникам рахунків на їх оплату.

Сільськогосподарські товаровиробники одержують також послуги підприємств **газо-, водо-, теплопостачання і водовідведення**. Підприємства – постачальники визначають собівартість послуг з газо-, водо-, теплопостачання і водовідведення. Собівартість таких послуг – це сукупність витрат, виражених у грошовій оцінці, які понесені підприємством на певному етапі здійснення господарської діяльності (виробництво, транспортування, постачання газу, теплової енергії, холодної та гарячої води, реалізація послуг водовідведення тощо).

У газопостачанні витрати облічують за статтями: оплата праці слюсарів та іншого персоналу, зайнятого газопостачанням, відрахування до соціальних фондів, вартість газу, одержаного як із газопроводу, так і в балонах, амортизація та ремонт будівель, споруд, обладнання, інші витрати.

Обліковою і калькуляційною одиницею в газопостачанні є 1 куб. метр. У підприємствах, де використовується лише скраплений (балонний) газ, розраховується собівартість 1 кілограма газу.

Для розрахунку фактичної собівартості 1 куб. метра газу необхідно витрати на газопостачання, включаючи вартість придбаного газу, поділити на його кількість і за цією оцінкою надані послуги відносити на споживачів відповідно кількості відпущеного кожному з них газу.

У водопостачанні визначається собівартість 1 куб. метра води, добутої власною водокачкою і одержаної зі сторони. Для цього витрати на водопостачання (витрати на утримання водокачки, вартість води, одержаної зі сторони, витрати на утримання внутрігосподарської водорозподільної мережі тощо) діляться на загальну кількість використаної води. Щомісяця собівартість її відноситься на споживачів виходячи з її кількості, відпущеної кожному з них.

Облік використаної води за споживачами ведуть у спеціальному журналі, підсумки якого використовують для визначення фактичної собівартості 1 куб. метра води та вартості послуг водопостачання споживачам.

Витрати **у теплопостачанні** обліковують за статтями: оплата праці працівників теплопостачання, відрахування до соціальних фондів, вартість тепла, одержаного зі сторони, витрати на утримання власної

котельні – вартість палива, електроенергії, одержаної води зі сторони, витрати по утриманню власних артезіанських свердловин, амортизація приміщення котельні, витрати на ремонт споруд, обладнання. передавальної мережі та інші витрати.

Облік витрат здійснюється на поставі відповідних первинних документів за статтями витрат, відпуск теплоенергії споживачам обліковується на підставі лічильників у Журналі обліку відпущеної теплоенергії споживачам. Калькуляційною одиницею є 10 ГКал теплоенергії.

Собівартість 10 ГКал теплоенергії визначається діленням суми витрат на виробництво, придбання та передачу споживачам теплоенергії на її загальну кількість без врахування енергії, що використана на власні потреби котельні, та витрат її в мережі. Собівартість теплоенергії відноситься щомісяця на користувачів виходячи з її кількості, спожитої кожним з них.

З 1 травня 2009 р. набули чинності три спільні накази Держкомітету України з питань регуляторної політики та підприємства і Міністерства з питань житлово-комунального господарства України, а з 26.06.2009 р. ще один – четвертий, зокрема:

- *Ліцензійні умови* провадження господарської діяльності з виробництва теплової енергії (крім теплової енергії, що виробляється на теплоелектроцентралях, когенераційних установках та установках з використання нетрадиційних або поновлюваних джерел енергії) від 30.12.2008 р. № 167/417;

- *Ліцензійні умови* провадження господарської діяльності з транспортування теплової енергії магістральними та місцевими (розподільчими) тепловими мережами від 30.12.2008 р. № 168/418;

- *Ліцензійні умови* провадження господарської діяльності з постачання теплової енергії від 30.12.2008 р. № 169/419;

- *Наказ* Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва. Міністерства з питань житлово-комунального господарства України «Про затвердження Порядку контролю за додержанням Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з виробництва теплової енергії (крім певних видів господарської діяльності у сфері тепlopостачання, якщо теплова енергія виробляється на теплоелектроцентралях, когенераційних установках та установках з використання нетрадиційних або поновлюваних джерел енергії), транспортування теплової енергії

магістральними та місцевими (розподільчими) мережами, постачання теплової енергії» від 05.05.2009 р. №85/121.

Відповідно до цих нормативних актів підприємства теплопостачання мають вести окремий бухгалтерський облік з виробництва, транспортування, постачання теплової енергії та інших видів діяльності, а також надавати органу ліцензування на запит і під час проведення контрольних перевірок фінансову (бухгалтерську) звітність окремо за кожним ліцензійним видом діяльності. Крім того, зміни в ліцензійних умовах суб'єктів господарської діяльності у сфері теплопостачання потребують формування тарифів за ліцензійними видами діяльності, тобто на виробництво, транспортування та постачання теплової енергії.

У зв'язку з такими змінами в нормативній базі щодо підприємств теплопостачання виникла актуальна проблема діяльності: суб'єкти господарювання повинні змінювати систему обліку і фінансової звітності у зв'язку з тим, що щорічно може проводитися перевірка дотримання вимог Ліцензійних умов. Вирішення даної проблеми може іти в напрямку: суб'єкти господарювання будуть кожний індивідуально в Наказі про облікову політику передбачати організацію ведення обліку за ліцензійними видами діяльності – відкривати окремі аналітичні рахунки для обліку витрат на виробництво, транспортування та постачання теплової енергії. Необхідно також напрацювати методичні рекомендації щодо ведення бухгалтерського обліку підприємствами теплопостачання згідно вимог Ліцензійних умов.

Відпуск послуг з газо-, водо-, теплопостачання та водовідведення здійснюється за тарифами регульованими державою.

Регульований тариф на послугу газо-, водо-, теплопостачання, водовідведення – це вартість одиниці послуги (1 м³ реалізованої питної води, 1 м³ стічних вод, 1 Гкал теплової енергії) визначеної кількості та відповідної якості, розрахованої на основі економічно обґрунтованих планових витрат з урахуванням планового прибутку та податку на додану вартість. Тариф – це ціна за одиницю комунальної послуги, яка реалізується споживачам і яка в реальності може бути меншою за її фактичну собівартість.

Згідно нормативних документів – ліцензійних умов – у теплопостачанні передбачається встановлювати тарифи окремо на виробництво, транспортування та постачання теплової енергії. Нормативні документи виставили вимоги щодо ведення окремого

бухгалтерського обліку та формування тарифів, передбачають окремий облік витрат, доходів і фінансових результатів на кожній стадії технологічного процесу виробництва від різних видів діяльності.

На даному етапі розвитку економіки України у розглянутих видах сервісу фактична собівартість послуги розраховується за методикою ціноутворення та за даними бухгалтерського обліку, тому і виникають розбіжності в собівартості, які повинні бути усунені шляхом внесення змін до порядку формування тарифів на послуги водо-, теплопостачання та водовідведення. Визначена до оплати сума за тарифами є доходом від операційної діяльності підприємств–постачальників газо-, водо-, теплопостачання та водовідведення, відображається по кредиту рахунка 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг» і відноситься як оплата споживачами на рахунок 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками». Фінансовий результат діяльності кожного розглянутого підприємства агросервісу визначається за передбаченою нормативними документами методикою.

3.5. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції переробних виробництв

До промислових виробництв з переробки сільськогосподарської продукції відносять:

- виробництво комбікормів (кормових сумішей, добавок, гранул, брикетів, трав'яного борошна, іншої продукції);
- виробництво борошна, крупи, дрібного зерна та інших продуктів переробки зерна;
- первинна обробка льону та луб'яних культур (переробка соломи на тресту, трести – на волокно);
- переробка овочів, фруктів і картоплі (виробництво консервів, соків, швидкозамороженої продукції, овочів солених, квашених, і маринованих, сухих фруктів, овочів, картоплі та іншої харчової продукції);
- переробка олійних культур (виробництво олії, шротів, жмиху);
- виноробні виробництва (виготовлення вина, виноматеріалів, соків та ін.);
- забійне виробництво (виробництво м'яса, напівфабрикатів, ковбасних виробів, шкір кроликів, звірів, каракульських ягнят);

– виробництво молочної продукції (виготовлення масла, сирів, цільномолочної продукції та ін.);

– інші виробництва (утилізація відходів, сушка перопухової сировини, виробництво вітамінно-трав'яного борошна та ін.).

Методологічні основи класифікації витрат у переробній промисловості подано у НП(С)БО 16 «Витрати» і Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості із змінами та доповненнями, затверджених наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007р. №373.

Промислові виробництва випускають різноманітну продукцію, застосовуючи відповідні технології, що обумовлює використання різних об'єктів і методів обліку. Вибір їх підприємство здійснює самостійно.

Об'єктом обліку витрат промислових виробництв є кожне окреме виробництво. Разом з тим у ряді виробництв випускається різноманітна продукція, технології виробництва якої значно різняться. Тому для обґрунтованого визначення витрат на виробництво продукції на різних технологічних лініях (як, наприклад, у консервному виробництві). Таким чином, об'єкти, як і методи обліку витрат промислового виробництва, визначаються його технологічними особливостями. Вихід продукції промислових виробництв оформляють накладними, відомостями випуску продукції або актами затвердженої форми. Проте в кожному документі про вихід продукції повинні бути вказані кількість переробленої сировини та норми виходу продукції. Будь-яке відхилення від норм виходу готової продукції в бік зменшення повинне бути ретельно проаналізоване і після з'ясування причин, які призвели до втрат, мають бути відшкодовані підприємству винними особами.

Витрати на виробництво продукції класифікують за економічними елементами і статтями витрат. За способами перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на прямі і непрямі. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат останні поділяються на умовно-змінні і умовно постійні. Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) поділяються за календарними періодами.

Економічні елементи обліку витрат в переробній промисловості визначені НП(С)БО 16 «Витрати». До них відносяться:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;

- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Кожний елемент витрат має свій зміст і складові.

У плануванні і бухгалтерському обліку переробних підприємств визначені склад витрат, які включаються у собівартість продукції переробки, склад загальновиробничих витрат та склад витрат, які не відносяться на собівартість виробленої і реалізованої продукції і покриваються за рахунок інших джерел.

Здійснюється також групування витрат за статтями калькуляції. Калькуляція – це обчислення собівартості одиниці продукції, виконаних робіт та послуг, а також заготівельної собівартості матеріальних цінностей та засобів виробництва за елементами витрат. Розрізняють такі види калькуляції: планові, кошторисні, нормативні та звітні. Калькуляції складаються на кожному підприємстві за встановленим переліком статей витрат. Розрізняють калькуляції собівартості: цехову, виробничу, повну, галузеву.

Основними статтями витрат у переробній промисловості виступають: сировина і матеріали; куповані комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх організацій; зворотні відходи; паливо і енергія на технологічні цілі; основна і додаткова заробітна плата виробничих робітників; відрахування до соціальних фондів; відрахування на підготовку і освоєння виробництва; витрати на утримання і експлуатацію обладнання; цехові витрати; відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристосувань цільового призначення й інші спеціальні витрати; втрати від технічного неминучого браку; інші виробничі витрати; позавиробничі витрати; супутня продукція (вираховується).

У ряді галузей з переробки сільськогосподарської продукції номенклатура статей витрат має свої особливості.

За статтею «Витрати на оплату праці» відображають основну і додаткову праці працівників, безпосередньо зайнятих оплати у технологічному процесі по переробці продукції, виготовленню виробів тощо. Підставою для нарахування оплати праці є первинні документи: табель обліку робочого часу (форма № П-5), наряд на відрядну роботу (форма № 70а), який складають окремо на кожний вид робіт у промислових виробництвах.

За статтею «Відрахування на соціальні заходи» показують нарахування єдиного соціального внеску.

За статтею «Паливо та мастильні матеріали» відображають вартість палива та мастил, використаних при проведенні у технологічних операцій (варіння, обсмаження, нагрівання, сушіння тощо).

За статтею «Сировина та матеріали» включають вартість сировини та матеріалів, які є необхідними компонентами або утворюють основу виготовленої продукції, а саме:

- у цехах по виробництву кормів – вартість зерна, зерно-суміші, трав'яного борошна, жому, кормових дріжджів, сухого перегону, м'ясокісткового та рибного борошна, мінеральної сировини, мікродобавок та інших компонентів;

- на млині, крупорушці – вартість зерна;

- на олійниці – вартість насіння соняшника;

- у разі первинної обробки льону та продукції інших луб'яних культур – вартість соломки, трести;

- у цехах по переробці овочів, фруктів та картоплі – вартість овочів, фруктів і картоплі, бобових, спецій, консервантів та інших продуктів;

- у виноробних цехах – вартість винограду, плодів та ягід, виноматеріалів, сокоматеріалів, спирту-ректифікату, цукру, вакуум-сусла, коньячного спирту, лимонної кислоти тощо;

- у цехах забою худоби – вартість худоби, птиці, звірів, кролів, каракульських ягнят;

- у підрозділах по переробці молока – вартість молока, молочних продуктів, цукру, ваніліну та інших продуктів;

- на пилорамі – вартість деревини;

- у цегельному виробництві – вартість глини, піску тощо;

- у столярних майстернях – вартість дощок і деревини.

Сільськогосподарська продукція власного виробництва, яка використовується як сировина в підсобних промислових виробництвах, якщо вони не виділені на самостійний баланс, включається до витрат по собівартості. Проте з метою об'єктивної оцінки ефективності переробки продукції при аналізі сировину доцільно оцінювати за цінами реалізації.

Вартість використаних сировини та матеріалів зменшується на вартість зворотних відходів, що виникли в процесі виготовлення готової продукції, якщо не можуть бути використані за прямим призначенням.

«Зворотні відходи» – це відходи, які споживаються самим підприємством для виготовлення продукції основного, допоміжного або побічного виробництва і реалізуються на сторону. Це забраковані переробкою фрукти і овочі, їх обрізки, гичка, стрижні початків кукурудзи, вичавки, кісточки і насіння плодів, ягід тощо.

Вартість зворотних відходів віднімають від загальних витрат по статті «Сировина і матеріали» таким чином: за повною ціною вихідної сировини і матеріалів, якщо відходи реалізують для використання як кондиційну сировину або повноцінний матеріал; за зниженою ціною, якщо їх неможливо використати як кондиційну сировину; за оптовою ціною або можливої ціні реалізації на сировину; за встановленими цінами на відходи (крім витрат на їх збирання, обробку, упакування і транспортування, якщо їх можна використати як кінцеві відходи).

По статті «Витрати на підготовку і освоєння виробництва» обліковують витрати, пов'язані з освоєнням нових підприємств, виробництв, цехів і агрегатів (пускові витрати), і витрати на підготовку і освоєння виробництва нових видів продукції та нових технологічних процесів.

До складу пускових входять: витрати на розробку проектно-кошторисної документації, включаючи заробітну плату і витрати на утримання персоналу, зайнятого пусконаладжувальними роботами і пробним випробуванням роботи обладнання; вартість сировини і матеріалів, енергії, спецодягу; основних засобів у період пуску нових виробництв; вартість послуг підрядних організацій; інші витрати.

На витрати пускового періоду складають кошторис, який затверджує вищестояща організація. Порядок списання і сплати витрат встановлюють за нормативними строками освоєння виробничих потужностей.

Пускові витрати попередньо обліковують у складі рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів», а потім поступово включають у собівартість виготовленої продукції.

Витрати на освоєння нових видів виробів включають: вартість розробки технологічного процесу виготовлення нових виробів; суму заробітної плати, вартість сировини і матеріалів на виготовлення дослідних зразків або партій виробів; витрати на перепланування цехів, перестановку і налагодження обладнання; витрати на розробку і оформлення норм витрат праці, матеріалів, палива; витрати на випробування і перевірку нових видів продукції у споживачів та інші.

По статті «Витрати від технічно неминучого браку» відображають втрати від браку. Браком у виробництві вважають продукцію і напівфабрикати, що за своїми якостями не відповідають встановленим стандартам або технічним вимогам і не можуть бути використані за призначенням. Брак класифікують: за місцем виникнення – внутрішній (виявлений до відправки продукції покупцеві) і зовнішній (виявлений покупцем); за характером виявлених дефектів – виправний і невивправний; за причинами виникнення – внаслідок порушення технології виробництва, використання неякісних напівфабрикатів тощо.

Облік втрат від браку ведуть за відповідними статтями на окремому аналітичному рахунку до рахунка 23 «Виробництво», або на окремому синтетичному рахунку 24 «Брак у виробництві».

Внутрішній брак, виявлений у процесі виробництва, оцінюють за цеховою собівартістю; на складі готової продукції – за виробничою собівартістю, включаючи витрати на етикетування і упакування; зовнішній невивправний брак – за виробничою собівартістю, включаючи витрати на заміну і транспортування забракованої продукції.

Остаточний невивправний брак оцінюють за фактичними витратами (без адміністративних витрат, зносу інструментів і пристроїв спеціального призначення, витрат на підготовку та освоєння виробництва). За цією вартістю його списують з кредиту рахунка 23 «Виробництво» – аналітичні рахунки з обліку витрат з переробки окремих видів сільськогосподарської продукції – на дебет аналітичного рахунка «Брак у виробництві» відкритого до рахунка 23. По кредиту аналітичного рахунка «Брак у виробництві» списують суми втрат по невивправному браку: вартість забракованої продукції по цінах можливого використання; суми, утримані з винних осіб (дебет рахунка 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків») або присуджені господарським судом з постачальників за поставлену недоброякісну продукцію (рахунок 374 «Розрахунки за претензіями»).

За статтею «Роботи та послуги» відображають витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами. До цієї статті включають вартість послуг власного транспорту (автомобільного, тракторного), електро-, тепло-, водо- та газопостачання тощо. На об'єкти обліку промислових виробництв вартість послуг власних допоміжних виробництв відноситься в порядку їх розподілу, а послуги зі сторони – за рахунками

та актами на приймання-здачу виконаних робіт. Цю статтю можна поділити на дві:

- а) роботи і послуги власних структур;
- б) роботи і послуги зі сторони.

За статтею «Витрати на ремонт основних засобів» відображають витрати, пов'язані з ремонтом основних засобів, що використовуються у відповідних виробництвах.

За статтею «Амортизація основних засобів» обліковують амортизаційні відрахування по будівлях, спорудах, машинах, устаткуванню та інших об'єктах основних засобів.

До статті «Інші виробничі витрати» відносять виплати по обов'язковому страхуванню майна підприємства, винагороди за винаходи і раціоналізаторські продукти, оплату по сертифікації продукції, витрати на відрядження за встановленими нормами, витрати на організований набір робітників, витрати на гарантійний ремонт і обслуговування, плату за оренду, знос по нематеріальних активах та інші.

У статті «Інші витрати» відображають знос спецодягу та спецвзуття, що їх видають працівникам промислових виробництв, платежі за обов'язкове страхування майна, витрати, пов'язані з використанням природної сировини, зокрема плата за воду, за розміщення відходів, викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище тощо.

До складу статті «Непродуктивні витрати» відноситься брак у виробництві, яким вважаються вироби, напівфабрикати, деталі, вузли та роботи, які не відповідають встановленим стандартам чи технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням чи можуть бути використані лише після виправлення. Вартість браку відноситься на собівартість продукції, під час виробництва якої він допущений. На витрати від браку списують вартість забракованої продукції, сировини і матеріалів, а також витрати по виправленню браку.

За статтею «Загальновиробничі витрати» відображають цехові, загальновиробничі витрати, які розподіляють між об'єктами обліку промислових виробництв. За базу для розподілу загальновиробничих витрат можна взяти години праці, заробітну плату, обсяг діяльності, прямі витрати тощо. Більш ефективним методом розподілу загальновиробничих витрат промислових підприємств є використання

за базу розподілу прямих витрат за мінусом вартості використаної сировини на переробку.

До статті «Супутня продукція» включається вартість супутньої продукції, одержаної водночас з основним (цільовим) продуктом, тобто у єдиному технологічному процесі. Ця продукція за якістю відповідає встановленим стандартам або технічним умовам, приймається відділом технічного контролю і призначена для подальшої переробки або відпуску стороннім підприємствам.

Супутня продукція самостійно не калькулюється. Її вартість вираховується за визначеними цінами (за відпускними цінами з урахуванням планової суми прибутку і витрат на реалізацію, за плановою собівартістю, за ціною можливого використання) із собівартості основної продукції.

До позавиробничих витрат відносять витрати на тару та купівельні матеріали, на доставку продукції на станцію відвантаження, комісійні збори та відрахування, на утримання приміщень для зберігання продукції в місцях її реалізації, на оплату праці продавців та інших працівників, зайнятих реалізацією продукції, інші витрати. Витрати розподіляють за видами реалізованої продукції та залишками товарів відвантажених пропорційно масі (обсяги) продукції або її собівартості.

Дані первинних документів про витрати по кожному промисловому виробництву групують у Журналі обліку робіт і витрат. Для обліку та контролю за витратами сировини і виходом готової продукції використовують також зведені документи. Так, на сепараторних пунктах, маслозаводах складають відомість переробки молока й молочних продуктів. У ній щодня на підставі первинних документів відображають надходження молока на переробку в фізичних одиницях і в перерахунку в жиroadдиниці. У другому розділі відомості показують по тих же показниках надходження продукції.

У цехах для забою птиці складають Звіт про переробку птиці та вихід продукції, в якому щодня на підставі актів про забій птиці відображають поголів'я і живу масу птиці, що надійшла для забою, а також вихід м'яса від забою (кількість голів, їхня маса) за категоріями, вихід іншої продукції, втрати. Все це забезпечує постійний контроль за виходом продукції й повнотою її оприбуткування.

В інших промислових виробництвах складають Звіт про переробку продукції. Він має два розділи: в першому показують кількість фактично використаної сировини, матеріалів і тари, а також витрати їх

за нормами на фактичний вихід готової продукції, в другому – фактичний вихід готової продукції у фізичних та умовних одиницях.

Для узагальнення витрат і виходу продукції на підставі зведених та інших документів у кінці місяця складають Звіт по кожному промисловому виробництву. Як витрати, так і вихід продукції в ньому наводяться у розрізі кореспондуючих рахунків. Підсумкові дані звіту записують у журнали-ордери або відображають у машинограмах. Нагромаджені дані про витрати та вихід продукції за рік по промисловому виробництву є підставою для визначення фактичної собівартості кожного її виду.

Перед калькулюванням собівартості продукції підсобних виробництв важливо правильно провести інвентаризацію і оцінку незавершеного промислового виробництва. До незавершеного виробництва в промислових підприємствах відносять незакінчені і повністю не укомплектовані вироби, а також вузли і деталі, обробку і складання яких не закінчено. У виробництві соків до незавершеного виробництва відносять вартість закладених на витримку матеріалів (соків, сусла), у виробництві цегли-витрати на заготівлю глини, піску і вартість цегли-сирцю, які не були використані на випалювання цегли в поточному році. Незавершене промислове виробництво у сільськогосподарських кооперативах оцінюють за фактичними витратами, включаючи частину накладних витрат, розподілених на це виробництво.

Інвентаризацію незавершеного виробництва в промислових підприємствах проводять після того, як усі закінчені вироби чи виготовлену продукцію, а також сировину, напівфабрикати, не потрібні в даний час для проведення виробничого процесу, здадуть на склад. Фактичні залишки сировини і матеріалів, не укомплектованих виробів тощо визначають перерахунком, зважуванням чи обміром і визначенням маси за допомогою паспортів із зазначенням об'єму цистерн, питомої ваги соків, сусла та іншої сировини. При цьому обов'язково проводять лабораторний аналіз на вміст цукрів, сухих речовин тощо. Якщо сировиною в незавершеному виробництві є суміш, то в інвентаризаційних списках зазначають як загальну масу суміші, так і масу її складових частин, яку визначають розрахунково.

Результати інвентаризації відображають у спеціальному акті.

Витрати промислових виробництв з переробки сільськогосподарської продукції обліковують на рахунку 23

«Виробництво». По дебету рахунка відображають витрати, що складають собівартість основної продукції. По кредиту відображають собівартість готової продукції, вартість повернених на склади матеріальних цінностей, відходів, побічної продукції, браку. У таблиці 3.10 наведено схему рахунка 23 «Виробництво» для промислових переробних підприємств.

Таблиця 3.10.

Схема рахунку 23 «Виробництво»

Рахунок 23 «Виробництво»	
Дебет	Кредит
Сальдо на початок звітного періоду – витрати по незавершеному виробництву Виробничі витрати за звітний період Вартість втрат від браку у виробництві	Вартість повернених на склад матеріальних цінностей, відходів і побічної продукції основного виробництва Брак у виробництві (собівартість забракованих виробів і витрат по виправленню браку) Виробнича собівартість готової продукції основного виробництва
Оборот по дебету Сальдо – незавершене виробництво на кінець звітного періоду	Оборот по кредиту

Виробнича собівартість готової продукції основного виробництва визначається таким розрахунком: до суми витрат по незавершеному виробництву, що відноситься до даного звітного періоду, додають виробничі витрати за звітний період та збитки від браку і віднімають вартість невикористаних засобів та вартість забракованих виробів і витрат по виправленню браку.

Методи обліку і калькуляції собівартості промислової переробленої продукції значною мірою визначається типом виробництва, особливостями технологічного процесу, номенклатурою та періодичністю виготовлення продукції, організацією виробництва. Застосовують простий, позамовний, попередільний та нормативний методи обліку, а також «стандарт-кост» і «директ-костинг». Перспективним є метод обліку витрат і калькування собівартості продукції за видами діяльності, калькулювання собівартості на основі цін (цільове калькулювання) та інші. Економічна сутність кожного методу достатньо висвітлена в літературі з управлінського обліку та наукових статтях у періодичних виданнях. Вибір методу здійснює саме кооператив.

Застосування певного методу обліку витрат по конкретному виробництву залежить не лише від технології та організації виробництва, а значною мірою і від його обсягу та призначення продукції. Наприклад, у багатьох підприємствах виробництво цегли має сезонний характер, а виготовлену продукцію використовують головним чином на власні потреби. При цьому цеглу-сирець не використовують як окрему закінчену продукцію. Тому в таких підприємствах облік витрат ведуть не по окремих переділах, а по виробництву в цілому.

У підсобних (промислових) виробництвах собівартість виробленої продукції визначається на умовах франко-склад.

Собівартість продукції підсобних виробництв, наприклад, підприємств з переробки насіння соняшнику, що здійснюють переробку сільськогосподарської продукції, розраховується діленням витрат на переробку та вартості переробленої продукції за договірною ціною (без побічної продукції) на кількість одержаної основної продукції.

У разі переробки власної і давальницької сировини калькуляція собівартості продукції здійснюється в два етапи: спочатку обчислюється собівартість переробки одиниці сировини, для чого всі витрати на переробку (без вартості побічної продукції) ділять на кількість переробленої (власної та давальницької) сировини (переробка давальницької сировини розглядається як виконання робіт на сторону), а потім визначається собівартість власної готової продукції, для чого вартість сировини та суми витрат, пов'язаних з її переробкою (без вартості використаних відходів та побічної продукції за реалізаційними цінами) діляться на кількість власної готової продукції.

Кореспонденція рахунків з обліку виробництва продукції промислових переробних виробництв наведена в табл. 3.11.

Таблиця 3.11.

Кореспонденція рахунків з обліку виробництва продукції
промислових переробних виробництв

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Списано матеріальні цінності на виробництво продукції промислових переробних виробництв		
сировина і матеріали	23	231
нафтопродукти та інші види палива	23	203
будівельні матеріали	23	205
запасні матеріали	23	207

Продовження табл. 3.11

1	2	3
тварини з вирощування та відгодівлі, передані на забій	23	21
малоцінні та швидкозношувані предмети (спеціальний одяг, спеціальне взуття, засоби індивідуального захисту, інструменти тощо).	23	132, 22
готова продукція передана на переробку	23	26, 27
Списано вартість виконаних робіт і наданих послуг промисловим переробним виробництвам іншими власними промисловими і допоміжними виробництвами (автомобільні перевезення, електроенергія, водопостачання тощо)	23	23
Розподілено цехові витрати переробних промислових виробництв	23	23
Списано загальновиробничі витрати в порядку їх розподілу на промислові переробні виробництва	23	91
Нараховано підрядникам та іншим стороннім підприємствам і організаціям за виконані роботи і надані послуги для промислових переробних виробництв	23	63, 68
Нараховано оплату праці працівникам промислових переробних виробництв	23	661
Нараховано єдиний соціальний внесок на оплату праці в промислових переробних підприємствах	23	65
Нараховано знос (амортизацію) по основних засобах, що використовуються в промислових переробних виробництвах	23	131
Створено резерв відпусток працівникам промислових переробних виробництв	23	47
Оприбуткована готова продукція від промислових переробних виробництв	26	23
Оприбутковані різні матеріальні цінності від промислових переробних виробництв, зворотні відходи	20, 22	23
Списано вартість виконаних робіт, наданих послуг промисловими переробними виробництвами на сторону	90	23
Списано втрати промислових переробних виробництв від стихійного лиха	977	23

Промислові переробні виробництва реалізують продукцію згідно з укладеними договорами. На їх основі у відділі збуту підприємства виписують накладні на відпуск і відвантаження продукції покупцям. Після відпуску (відвантаження) зі складу накладні передають у бухгалтерію для виписування розрахункових документів. До бухгалтерії надходять також квитанції транспортних накладних із зазначенням суми залізничного тарифу або водного фрахту. На основі цих документів у бухгалтерії виписують платіжні вимоги для оплати. Доходи промислових переробних підприємств обліковуються на рахунку 701 «Доход від реалізації готової продукції».

У кооперативах можуть бути створені цехи по переробці овочів і фруктів: консервування, соління, квашення, сушіння тощо. Витрати обліковують окремо по кожному виду перероблюваної продукції – консервування яблук, консервування огірків, квашення капусти тощо. Особливості обліку в плодоовочепереробних підприємствах характеризуються переробкою різних видів сировини і виготовленням різних видів продукції з одного виду сировини. Облік витрат у таких виробництвах організовують за нормативним методом. На основі нормативів визначають і розподіляють витрати за видами продукції. У витрати виробництва включають також вартість склотари, кришок для консервування тощо. Виготовлену продукцію оприбутковують в тисячах умовних банок (туб). За умовну банку таких видів продукції, як соки, повидла, консервовані соуси, пюре, паста приймають ємність масою 400 г. По інших видах консервів за умовну банку приймають ємність 353 см³.

У плодоовочеконсервному виробництві розраховується собівартість кожного виду продукції. Для цього вартість перероблених овочів і фруктів (без вартості відходів за цінами можливого їх використання) та інших компонентів (оцту, спецій, солі), оплата праці, відрахування на соціальні заходи працівників прямо відносяться на відповідні види консервів. Витрати, які не можуть бути прямо віднесені на певний вид продукції (непрямі витрати), розподіляються між окремими її видами пропорційно кількості вироблених умовних банок.

Аналогічним чином розраховується собівартість продукції пункту соління, однак між видами продукції вартість компонентів (солі, спецій тощо) розподіляється за технологічними нормами, передбаченими рецептурою, а непрямі і витрати – пропорційно кількості виробленої продукції.

Непрямі витрати в сушильному виробництві розподіляються між видами продукції пропорційно центнеро-дням.

Витрати по сортуванню, переробці зерна, картоплі, коренеплодів, овочів та іншої продукції власного виробництва минулого року або купованої обліковують за дебетом субрахунку 233 «Промислові виробництва», відкриваючи аналітичні рахунки на кожний вид переробленої продукції. У витрати відносять також вартість продукції, яка сортується або переробляється. Фактична собівартість продукції після переробки складається із вартості переробленої продукції плюс витрати по переробці, фасовці та упаковці, включаючи вартість паперу,

етикеток та інших матеріалів, за мінусом вартості використовуваних відходів в оцінці за цінами можливого їх використання (по вмісту кормових одиниць і собівартості їх у коренеплодах або зеленій масі силосних культур, наявності повноцінного зерна тощо).

У підприємствах та підрозділах по переробці і приготуванню кормів розраховується собівартість кожного виду одержаної продукції (вітамінно-трав'яного борошна, комбікормів, гранульованих кормів, кормо-сумішей тощо). Для цього вартість переробленої маси і добавок відноситься прямо на конкретний вид продукції, а непрямі витрати на переробку розподіляються пропорційно масі переробленої сировини.

Собівартість виробленої продукції млинів і крупорушок включає в себе вартість переробленої сировини та витрати, пов'язані з її переробкою.

Для визначення собівартості кожного виду продукції (борошна, дерті) вартість переробленого зерна та інші прямі витрати відносяться безпосередньо на конкретний вид продукції, а непрямі витрати на переробку розподіляються між видами продукції пропорційно умовній кількості переробленої сировини. Для розрахунку використовується показник продуктивності млина у разі виготовлення конкретного виду продукції. Наприклад, якщо продуктивність млина при переробці зерна на дерть на 30 відсотків вища, ніж при його розмелюванні на борошно, то зерно, перероблене на борошно, перераховується в умовну продукцію із застосуванням коефіцієнта 1,0, а на дерть – 0,7. Такі коефіцієнти застосовують при переробці в млині продукції з різним призначенням її виходу. Якщо у млині переробляється тільки один вид продукції, то визначається фактична собівартість 1 ц переробки та виходу продукції без використання коефіцієнтів.

Кореспонденції рахунків з обліку операцій по переробці сировини на давальницьких умовах наведені в табл. 3.12.

Калькулювання собівартості продукції переробки на млинах здійснюється щомісячно і по такому аналітичному рахунку не буває незавершеного виробництва. На великих млинах одержують борошно різних сортів. Для калькуляції його переводять по коефіцієнтах в умовну продукцію, яку і використовують для розподілу витрат по помелу між конкретними видами продукції.

При переробці насіння олійних культур (соняшник, ріпак, коноплі, льон) витрати обліковують, як правило, на одному аналітичному рахунку. При значному обсязі переробки облік витрат організовують за культурами.

Таблиця 3.12.

Кореспонденція рахунків з обліку переробки давальницької сировини

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
А. У виконавця		
Оприбутковано давальницьку сировину, що надійшла для переробки	022	
Відображено витрати по переробці продукції	23	13,65,66
Списано собівартість робіт з переробки продукції	903	23
Нараховано оплату за послуги з переробки продукції	361	70
Відображено ПДВ	704	64
Надійшла оплата за переробку продукції	31	361
Списано вартість переробленої давальницької сировини		022
В. У замовника		
Передано сировину для переробки	206	201,27
Нараховано плату за послуги з переробки сировини	23	631
Відображено ПДВ	64	631
Списано вартість переробленої сировини	23	206
Оплачено за роботи з переробки сировини	631	31
Оприбутковано продукцію з переробки	26	23

Для обчислення собівартості олії спочатку оцінюють макуху. Її оцінюють з врахуванням вмісту кормових одиниць і їх ціни або по цінах, що складаються на ринку. Від загальної суми витрат віднімають вартість макухи, а решту ділять на кількість кілограм одержаної олії, визначаючи таким способом собівартість одного кілограма олії.

На комбікормових заводах виробляють комбікорми для різних видів і груп тварин. Технологічний процес виробництва комбікормів впливає на використання первинної та зведеної документації з обліку надходження в переробку зерна, організації обліку витрат на виробництво комбікормів та їх реалізацію, а також організацію обліку по них. Послідовність технологічного процесу та його оформлення обліковою документацією зображено схематично (рис. 3.2.).

Одержане зерно на виробництво комбікормів реєструється в спеціальній книзі кількісно-якісного обліку зерна (табл. 3.13.).

В ній відкривають аналітичні рахунки для кожного виду зерна, проставляють фактичну кількість зерна при зважуванні в момент його приймання. Записи в книгу здійснюють одночасно з прийманням зерна. У графах «центнеро-відсотки по вологості» і «центнеро-відсотки по

сортності» відображають кількість центнеро-відсотків, розрахованих як результат множення маси на відсоток вологості або сортності. Використовуються ці показники для визначення середньозваженої якості по вологості та сортності за певний час.



Рис. 3.2. Послідовність технологічного процесу та його документальне оформлення на комбікормовому заводі

Таблиця 3.13.

Книга кількісно-якісного обліку зерна

		Дата		№ документа	№ аналізу	Звідки надійшло і кому відпущено	Вологість, %	Домішки	Надійшло				Вибуло				Залишок		Розписка зав. складом про взаємозвірку
		кількість мішків, шт.							маса, ц	Центнеро- відсотки		кількість мішків, шт.	маса, ц	Центнеро- відсотки		кількість мішків, шт.	маса, ц		
										по вологості	по домішках			по вологості	по домішках				

Інформація книги використовується для визначення норм природного убутку зерна при зачистці складів. В окремих випадках на завод поступає зерно підвищеної вологості, яке вимагає просушування на спеціальних машинах. На сушіння та очистку зерна виписують Акт на сортування та сушіння зерна, в якому видається завдання на сушіння та доочистку кожної партії зерна.

На основі розпорядження або Акта на очистку зерна здійснюють записи в книзі кількісно-якісного обліку зерна. Оприбуткування зерна, одержаного від виробників, проводиться на основі реєстрів-накладних, які складають щоденно. В реєстр записують кожну машину прийнятого зерна з його якісними показниками.

Для відправки сировини на виробництво комбикормів виписують вимогу-накладну на відпуск зі складу сировини в трьох примірниках (один залишається у завідуючого лабораторією, другий – у завідуючого складом, третій – передається начальнику виробництва). В ній вказують номер складу, найменування сировини, масу (кг) за вимогою та відпущеного зерна, вологість (%), домішки (%), ціну та суму.

Облік матеріальних цінностей на складі організується по оперативно-сальдовому методу зі щоденним складанням завідувачем складом Звіту про рух продуктів та матеріалів. У реєстрах-накладних по кожному підприємству-здавачу визначають залікову масу на основі прийнятої фізичної маси і дані реєстрів записують у нагромаджувальні відомості по надходженню зерна за видами і по кожному постачальнику окремо. Записи здійснюють щоденно протягом місяця, в кінці місяця визначають підсумки, які використовують для складання узагальнюючої відомості на прийняте зерно за видами сировини від усіх

постачальників для оприбуткування його по субрахунку 201 «Сировина та матеріали».

До субрахунку 201 на переробних підприємствах організують аналітичний облік за рахунками: 2011 «Сировина», 2012 «Матеріали», 2013 «Відхилення від облікових цін», 2014 «Рефракції по сільськогосподарських культурах». На аналітичному рахунку 2011 відображають давальче зерно від постачальників за його видами в кількісному та сумовому виразі. На аналітичному рахунку 2012 обліковують одержані від постачальників матеріальні цінності за видами, найменуваннями і сортами цінностей за єдиними цінами. Відхилення від них обліковують на аналітичному рахунку 2013, які щомісячно списують на виробництво комбікормів пропорційно вартості витрачених матеріалів. На аналітичному рахунку 2014 обліковують у вартісному виразі відхилення якості сільськогосподарської продукції від установлених кондицій. Суми рефракції записують на рахунок 2014 і вони є джерелом покриття витрат на доведення якості продукції до базисних кондицій.

Для комбікормового заводу характерним документом є Виробничий акт-звіт про використання сировини та виготовлення готової продукції. Він показує поточну звітність комбікормового заводу іншим підприємством. Складається акт-звіт на основі книги кількісно-сумового обліку матеріальних цінностей по складу.

Аналітичний облік витрат по рахунку 23 «Виробництво» ведеться в специфічному для таких підприємств регістрі – Виробничому звіті для промислових підприємств – за прийнятою номенклатурою статей для комбікормових заводів. У регістрі нагромаджується інформація за місяць та підсумком з початку року. Щомісячно визначається фактична собівартість виробництва комбікормів.

Кожний вид (рецепт) виготовлених комбікормів є самостійним об'єктом калькуляції. У зв'язку з цим на комбікормових заводах відкривають окремі аналітичні рахунки для відображення витрат по кожному виду (рецепту) виготовлених комбікормів. На такі рахунки протягом місяця прямо відносять лише вартість витраченої сировини і матеріалів: зернофуражу, мінеральних добавок, білково-вітамінних компонентів, преміксів. Решту витрат на виробництво комбікормів (заробітна плата з нарахуваннями, паливо та електроенергія на технологічні цілі, водопостачання, амортизація, ремонт тощо) облічують у цілому по підприємству на аналітичному рахунку «Витрати на виробництво комбікормів».

У кінці місяця витрати по кожній статті окремо, а також цехові витрати розподіляють між певними видами вироблених комбікормів пропорційно до їхньої умовної кількості – тонно-коефіцієнтів. Для цього кількість вироблених комбікормів кожного виду в тоннах множать на встановлений для нього коефіцієнт. Потім визначають суму витрат по кожній статті на тонно-коефіцієнт, на основі чого їх розподіляють між окремими видами комбікормів. Таким чином, по кожному виду комбікормів (по всіх аналітичних рахунках) будуть відображені витрати, пов'язані з їх виробництвом.

На комбікормових заводах у кінці звітної періоду, як правило, незавершеного виробництва немає. Тому визначення собівартості комбікормів конкретного виду зводиться до ділення витрат на їх виробництво на кількість оприбуткованої продукції в тоннах. Оскільки вартість сировини у собівартості комбікормів становить понад 80 % усіх витрат і їх відносять на кожний вид продукції прямо, розподілу підлягають лише витрати на переробку (без вартості сировини).

Щоденно на заводі складають донесення про виробництво комбікормів та використання сировини, в якому вказують їх склад за найменуваннями для виготовлення кормів певного рецепту, норми витрат, залишок на кінець зміни, отримано за зміну і фактично витрачено в кількісному виразі. Документ підписує інженер-технолог, зав. лабораторією, майстер зміни.

Готовою продукцією виробництва на заводі є комбікорм, який обліковується на рахунку 26 "Готова продукція". Аналітичний облік по цьому рахунку ведеться за видами комбікормів: для великої рогатої худоби, для свиней, для птиці.

Відпуск комбікормів оформляють товарно-транспортною накладною. На кожен партію комбікормів лабораторія заводу видає Посвідчення про його якість. В ньому по кожному виду комбікормів вказують склад рецепту, введені добавки, показники його якості.

При відпуску комбікормовий завод зобов'язаний вказати у товарно-транспортній накладній відпускну ціну за партіями комбікормів у відповідності із затвердженими рецептами. Комбікорми, вироблені із зернової та іншої сировини підприємств-учасників, не можуть бути передані іншим організаціям.

Підставою для визначення норм відпуску комбікормів є встановлені по договору з підприємствами-учасниками обсяги передачі

давальницької сировини і виготовлення комбікорму в асортименті з врахуванням об'ємів введення незернових компонентів.

Для визначення відпускної ціни використовується спеціальний документ – Рецепт-калькуляція. Він складається на період виготовлення даного комбікорму.

Щомісячне визначення собівартості комбікормів по фактичних витратах скорочує обсяг облікової роботи по коригуванню планової собівартості до фактичної та покращує організацію розрахунків з юридичними та фізичними особами за реалізовані комбікорми.

Якщо комбікормовий завод працює як акціонерне товариство, то одержаний прибуток заводу у вигляді дивідендів на акції учасників розподіляється між учасниками постачальниками пропорційно кількості завезеного зерна в заліковій масі.

Висвітлена організація бухгалтерського обліку відповідає вимогам контролю за витратами на виробництво комбікормів і відображає його технологічні особливості.

Для обчислення собівартості продукції **забою** тварин і птиці оцінюють за фактичною собівартістю. Розраховується фактична собівартість м'яса окремих видів тварин. Для цього до вартості тварин додаються витрати на забій і виключається вартість побічної продукції (шкур, субпродуктів першої та другої категорії тощо) за встановленими цінами чи цінами можливої реалізації. Результат ділиться на кількість одержаного м'яса.

На птахозабійних цехах калькулюється собівартість 1 центнера охолодженого м'яса. Побічну продукцію (пух, пір'я, підкрилок, нестандартні тушки, субпродукти, кров, кишки) оцінюють за цінами можливої реалізації.

У разі переробки декількох видів птиці непрямі витрати птахозабійного цеху розподіляються з урахуванням продуктивності конвеєрної лінії для переробки окремих видів птиці шляхом розрахунку кількості умовних голів з використанням таких коефіцієнтів: дорослі кури і курчата – 1,0, качки – 2,0, індикі і гуси – 4,0. На конкретний вид продукції відносять безпосередньо вартість забитої птиці та використаних матеріалів.

Якщо на птахофабриці забивають птицю тільки одного виду, тушки якої розподіляють залежно від віку (наприклад, дорослі кури і курчата), то загальні витрати розподіляють пропорційно до фізичної кількості забитих голів.

При переробці птиці кількох видів витрати забійного цеху розподіляють пропорційного до умовних голів із використанням вищенаведених коефіцієнтів. При переробці птиці кількох видів на конкретну продукцію відносять вартість забитих голів, одержаної побічної продукції, тари, а розподіляють лише загальні витрати забійного цеху.

На підприємствах, де забивають кролів, одержують продукцію, що калькулюється: м'ясо і шкурки, а також побічну продукцію, яку оцінюють за цінами її можливої реалізації.

Для визначення собівартості продукції забою кролів (м'ясо і шкурки) всі витрати на забій, включаючи вартість забитих кролів за собівартістю (без вартості побічної продукції за цінами її можливої реалізації), розподіляються між цими видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

У **виноробному** виробництві окремо обліковують виробництво виноматеріалів, сокоматеріалів, вина і соків. Відповідно до технологічних стадій виробництва облік ведуть у розрізі таких переділів: переробка винограду, плодів та ягід у процесі первинного виробництва (об'єкт калькуляції – необроблені виноматеріали і сокоматеріали); зберігання, догляд і технологічна обробка виноматеріалів і сокоматеріалів (об'єкт калькуляції – оброблені виноматеріали і сокоматеріали); виготовлення вакуум-сусла (об'єкт калькуляції – вакуум-сусло); багаторічна витримка виноматеріалів (об'єкт калькуляції – витримані виноматеріали); купажування виноматеріалів (об'єкт калькуляції – купажовані виноматеріали); розлив вина (об'єкт калькуляції – вино у пляшках або бочкового розливу).

По кожному переділу визначається собівартість продукції. При цьому у наступному переділі у витрати включають собівартість одержаної продукції з попереднього переділу плюс власні витрати даного переділу.

Побічна продукція оцінюється по цінах можливого використання (на корми тваринам) або реалізації і при калькуляції віднімається від загальної суми витрат.

Собівартість продукції виноробного виробництва визначається виділенням суми витрат на виготовлення продукції включаючи сировину і допоміжні матеріали, використані у виробництві (без вартості відходів за реалізаційними цінами) на кількість готової продукції. Непрямі витрати на виготовлення вина та виноматеріалів

розподіляються між видами продукції пропорційно кількості, а при потребі враховується ще й тривалість її зберігання.

Собівартість окремих видів продукції переробки молока (вершки, сметана, масло, сир тощо) визначається діленням витрат на виробництво конкретного виду продукції на її масу. При цьому з загальної суми витрат виключається вартість використаних відвійок та іншої побічної продукції за цінами реалізації. Непрямі витрати розподіляються між окремими видами продукції пропорційно виручці від реалізації. Облік витрат на переробку молока організовують залежно від характеру і розмірів цього виробництва. На підприємствах, де переробка молока не є постійно діючим закінченим виробництвом, а виконується епізодично і у незначних обсягах, витрати на таку переробку обліковують у цілому без виділення цехових витрат. Собівартість окремих продуктів переробки молока (масло, вершки, сметана, сир, тощо) визначають шляхом розподілу загальної суми витрат на переробку без вартості побічної продукції пропорційно до цін реалізації цих продуктів. Побічна продукція (відвійки) оцінюється за цінами реалізації, а при використанні у своєму підприємстві – за внутрішньогосподарськими цінами.

Контроль виходу продукції з переробки здійснюють по жирових одиницях. Для цього перероблене молоко переводять у однопроцентне. Кількість жиру в одержаних продуктах з переробки повинна дорівнювати кількості жиру, що був у переробленому молоці, тобто складають, так званий, жировий баланс. Дані про переробку молока записують у відомість переробки молока і молочних продуктів (форма № 124).

На підприємствах, які мають постійно діючі виробництва із власним персоналом (молокозаводи, цехи), витрати обліковують за технологічними фазами (переділами): переробка молока на вершки, переробка вершків на масло, переробка молочних відвійок на сир і так далі. Окремо обліковують цехові витрати. Розподіляють їх між видами продукції пропорційно до виручки від реалізації або за іншою базою, обраною підприємством.

Собівартість молочної продукції обчислюють на кожній стадії виробництва. Так, на першій стадії обчислюють собівартість вершків. Для цього із загальної суми витрат (включаючи вартість переробленого молока) віднімають вартість молочних відвійок і ділять на масу одержаних вершків. На другій стадії обчислюють собівартість

вершкового масла. Для цього із загальної суми витрат на цьому переділі (включаючи вартість перероблених вершків) віднімають вартість побічної продукції (сколотини) і ділять на масу одержаного масла. Аналогічно визначають собівартість продукції по інших переділах.

У хлібопекарному виробництві витрати відносяться на собівартість певного виду продукції, а суми, які не можуть бути віднесені безпосередньо, розподіляються між видами продукції пропорційно виручці від реалізації.

Технологія хлібобулочних виробів (рис. 3.3), як бачимо складна, має специфічні складові сировини та послідовність процесу випікання, що формує статті витрат, характерні тільки для даного виробництва.

Звірів на шкурки забивають у міру дозрівання волосяного покриву, якість якого оцінює комісія фахівців. Об'єктом калькулювання є лише сортові шкурки.

Собівартість шкурок хутряних звірів калькулюється окремо за їх видами. Витрати на забій розподіляються між ними пропорційно кількості забитих голів. Шкурки, які за своїми розмірами чи якістю не відповідають діючим стандартам, вважаються нестандартними. Витрати між стандартними і нестандартними шкурками розподіляються за цінами можливої реалізації. Собівартість шкурок складається з вартості забитих звірів, витрат на забій, первинну обробку та зберігання знежирених шкурок в холодильнику (без вартості побічної продукції). При цьому витрати на зберігання знежирених шкурок в холодильнику розподіляються між їх видами пропорційно площі та тривалості зберігання.

Собівартість 1 тонни трести складається з вартості переробленої соломки і витрат, пов'язаних з її переробкою. У разі переробки трести у волокно собівартість волокна складається з вартості переробленої трести і витрат, пов'язаних з її переробкою (без вартості побічної продукції).

Якщо калькулюється собівартість 1 тонни трести, то використовується тільки один переділ – всі витрати по переробці соломки на тресту ділять кількість одержаної продукції (трести).

На підприємствах, де всю тресту переробляють на волокно, її собівартість можна не обчислювати, а всі облічені витрати по першому переділу списують повністю на другий. Після цього визначають собівартість кінцевої продукції – волокна.

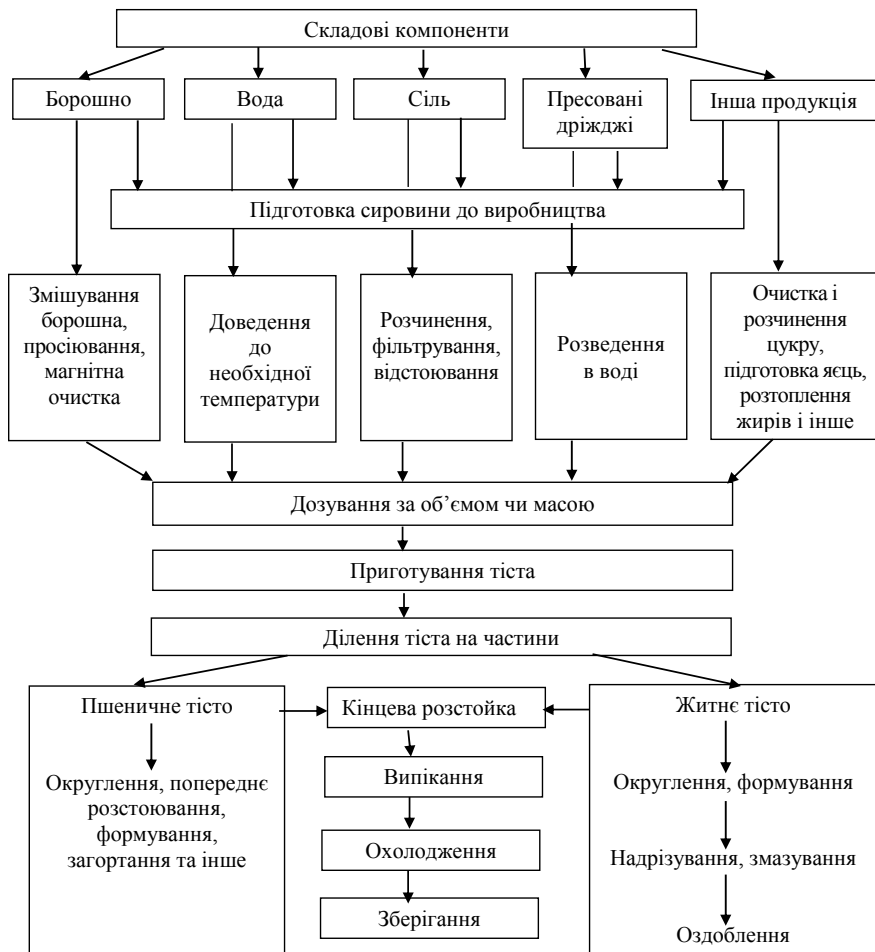


Рис. 3.3. Технологія виробництва хлібобулочних виробів

Найбільш поширеним серед переробних промислових виробництв для сільськогосподарських підприємств є **лісопильне**. У ньому виконують розпилювання власного лісоматеріалу господарств, надають відповідні послуги працівникам господарств, іншим підприємствам, організаціям та особам.

Одна з особливостей обліку в цьому виробництві полягає в розмежуванні сировини і готових пиломатеріалів власних і давальчих. Власні лісоматеріали, пиломатеріали обліковують на балансовому рахунку 205 «Будівельні матеріали». Лісоматеріал давальчий,

прийнятий для переробки і не оплачений господарством, обліковують на позабалансовому рахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» або рахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні». Прийнятий матеріал оприбутковують на підставі накладних внутрішньогосподарського призначення по цінах, передбачених у договорі або затверджених у господарстві. Облік ведуть за замовниками, яким надають послуги з розпилювання лісоматеріалів. Послуги оплачують господарству за їх обсягом і встановленими розцінками за кубометр переробки лісоматеріалу на відповідний сортамент пиломатеріалів. При видачі їх замовникам роблять відповідний запис у книзі складського обліку чи картці, де обліковують ці матеріали безпосередньо на лісопилному виробництві. Завідуючий виробництвом наприкінці місяця подає в бухгалтерію звіт із зазначенням обсягу наданих послуг окремо для господарства та інших замовників.

Крім пиломатеріалів (дошок обрізних і необрізних, брусів тощо), оприбутковують відходи (обрізки, тирсу), які використовують надалі як тверде паливо або підстилку. Оприбуткування пиломатеріалів (у кубометрах) здійснюють на підставі накладної внутрішньогосподарського призначення (ф. № 87).

Переробку давальницької сировини розглядають як роботи, виконані на сторону. У таких випадках необхідно розподіляти витрати на утримання пилами між роботами, виконаними для власних потреб і віднесеними на собівартість одержаних пиломатеріалів, та роботами на сторону. Для цього визначають фактичну собівартість розпилювання 1 м³ деревини діленням усіх витрат пилами (без вартості розпиленої сировини) на загальну кількість кубометрів, включаючи давальницьку сировину.

На основі собівартості 1 м³ розпилювання деревини (самої роботи) і кількості робіт, виконаних для підприємства та інших організацій, витрати розподіляють між споживачами послуг. До вартості деревини, розпиленої для власних потреб, додають витрати на її розпилювання і визначають собівартість пиломатеріалів.

У разі заготівлі деревини з власних лісонасаджень розраховується собівартість 1 куб. метра ділової деревини. Для цього витрати, включаючи плату за деревину, реалізовану на пні (без вартості побічної продукції, наприклад, дров за ціною можливого використання), діляться на кількість одержаної продукції.

Окремо обчислюються витрати на виготовлення пиломатеріалів, фактична собівартість яких складається з вартості розпиленої деревини (колод), заготовленої власними силами та придбаної, а також витрат на їх розпилювання, зменшених на вартість одержаної побічної продукції (обаполку, обрізків, тирси), яка оцінюється за цінами можливого використання.

Велику питому вагу серед промислових виробництв мають цегельні заводи, більшість з яких працює цілий рік. Вироблена ними продукція не тільки використовується на власні потреби, а й реалізується іншим організаціям та окремим особам. На цих заводах витрати на виробництво цегли облічують у розрізі таких переділів: заготівля глини і піску, формування та сушіння цегли-сирцю, випалювання цегли. По кожному з наведених переділів визначають собівартість продукції, оскільки заготовлені глина й пісок часто витрачаються і на інші потреби. Крім того, цеглу-сирець досить широко використовують як кінцеву продукцію, а також реалізують на сторону.

Витрати по кожному переділу облічують у розрізі встановлених статей. При обчисленні собівартості продукції двох перших переділів застосовують простий метод калькулювання, а по третьому – метод вирахування вартості побічної продукції.

Калькуляційною одиницею по першому переділу є кубічний метр заготовлених глини і піску. Для її визначення всі витрати, облічені по першому переділу, ділять на кількість заготовленої сировини. Калькуляційна одиниця по другому переділу – 1000 шт. цегли-сирцю. Собівартість її складається з вартості використаних глини і піску, витрат на приготування формувальної маси, формування та сушіння цегли.

Калькуляційною одиницею по третьому переділу є 1000 шт. виготовленої цегли. Собівартість її складається з вартості цегли-сирцю, переданої на випалювання, і витрат на випалювання. Поряд з основною продукцією на цьому переділі утворюється й побічна – бита цегла. Її оцінюють за реалізаційними цінами.

При незначному обсязі цегельного виробництва переділи не виділяються. В цьому разі собівартість випаленої цегли обчислюється виходячи з витрат на заготівлю сировини, виготовлення сирцю та випалювання цегли (без вартості побічної продукції).

Витрати сільськогосподарських підприємств на добування торфу плануються і обліковуються в цілому по виробництву незалежно від

цільового призначення торфу. Готовою продукцією є заготовлений торф, висушений до встановлених кондицій.

У разі потреби розрахунок собівартості торфу здійснюватиметься з урахуванням його вологості, яка береться на рівні: торф для добрив – 55%, для підстилки – 40%, кусковий для палива – 33%, фрезерний для палива – 40%. Це дає змогу визначити собівартість заготовленої продукції в перерахунку на торф умовної вологості.

Для визначення собівартості 1 тонни заготовленого для певного призначення торфу необхідно витрати на торфопереробку розділити на кількість торфу умовної вологості і помножити на кількість торфу умовної вологості певного призначення. Одержаний результат ділиться на його фізичну масу. Виготовлення торфобрикетів слід розглядати як окремий переділ торфопереробки. Собівартість виготовлених брикетів складається з вартості використаного торфу та інших компонентів і витрат на приготування маси, її формування та сушіння.

Калькулювання собівартості продукції промислового переробного підприємства здійснюється на основі розглянутих методик і оформляється спеціальною таблицею, в якій визначається сума відхилень планової і фактичної собівартості продукції та розподіл калькуляційних різниць за каналами використання одержаної продукції та залишеної на підприємстві на кінець року. Калькулювання собівартості продукції промислового переробного підприємства, що мають сезонний характер, може здійснюватись по закінченні їх діяльності протягом року.

Для записів сум коригування планової собівартості до фактичної в Головну книгу використовується тринадцятий примірник Журнала-ордера, підставою для складання якого служить Відомість калькулювання та розподілу калькуляційних різниць планової і фактичної собівартості продукції промислового переробного підприємства.

Олік заготівельно збутової діяльності кооперативів

До заготівельно-збутової діяльності слід віднести всі торгові операції та операції з придбання продукції, товарів чи послуг інших підприємств.

Торгівельна діяльність – самостійна діяльність юридичних і фізичних осіб зі здійснення операцій купівлі-продажу товарів споживчого призначення з метою отримання прибутку.

Оптова торгівля – торгівельна діяльність із придбання й реалізації товарів великими партіями підприємствам роздрібною торгівлі, іншим суб'єктам підприємницької діяльності.

Роздрібна торгівля – торгівельна діяльність із продажу товарів поштучно та дрібним оптом безпосередньо громадянам та іншим споживачам переважно із розрахунками готівкою.

Товари – матеріальні цінності, що придбані (отримані) й утримуються підприємством з метою подальшого продажу.

Під товарним обігом (товарообігом) слід розуміти рух сукупного суспільного продукту в товарній формі від виробників до споживача.

Облік товарообігу ведуть у вартісному виразі за цінами продажу. Товарообіг характеризується обсягом, товарними запасами, розміщенням і розподілом торгівлі за змінами в часі, протягом якого товарні маси перебувають в обігу.

Залежно від форми організації й виконуваних функцій торгівлі підприємства поділяють оптові та роздрібні. Реалізацію товарів населенню можуть виконувати промислові й інші неторгові підприємства через власні фірмові магазини.

Одиницею бухгалтерського обліку товарів є їхнє найменування або однорідна група, вид.

Бухгалтерський облік торгівельної діяльності підприємства повинен забезпечувати:

- правильність оформлення первинних документів на придбання і продажу та переміщення всередині підприємства товарів, грошових та інших документів;
- правильність відображення даних первинних документів у регістрах синтетичного та аналітичного обліку;
- контроль за виконанням договорів поставок та інших зобов'язань, правильність розрахунків з постачальниками і замовниками;
- контроль за правильним використанням та зберіганням товарно-матеріальних цінностей та фінансових ресурсів;
- формування повної та достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства, необхідні

для оперативного керівництва управління, а також для її використання зацікавленими особами.

Нормативно-правовими актами визначені переліки документів, які повинні мати для здійснення торгівельної діяльності, суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи:

- свідоцтво про державну реєстрацію;
- дозвіл на розміщення об'єкта торгівлі (рішення сесії місцевої ради народних депутатів) або договір оренди приміщення;
- ліцензії або їх копії, затверджені відповідним органом, який видав ліценцію.

- торговий патент на кожен торговельну точку – звичайний або пільговий залежно від асортименту або виду товару;

- квитанцію про сплату ринкового збору за торгівлю на території ринку у разі, якщо суб'єкт підприємницької діяльності проводить торгівлю не в стаціонарному приміщенні;

- відповідні документи на товар: накладні, сертифікат якості та інші документи;

- реєстратор розрахункових операцій (РРО), а в окремих, передбачених законодавством випадках – розрахункову книжку.

Документом, який підтверджує факт здійснення продажу, є касовий чек. При проведенні реєстрації операції з продажу касир зобов'язаний отримати від покупця гроші за товар, здійснити операцію закриття чека в РРО, роздрукувати його і видати покупцеві чек і здачу разом з товаром.

Власник РРО повинен забезпечити окремий облік найменувань, цін і кількості наданих послуг кожного найменування, а також щоденне виконання в кінці робочого дня денного звіту з обнуленням інформації в оперативній пам'яті та її занесення до фіскальної пам'яті РРО. Нормативними актами передбачаються варіанти без застосування РРО, але із застосування розрахункової книжки.

Відповідно до нормативних актів товари на підприємства торгівлі обліковуються за первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Бухгалтерський облік у торгівлі має певні особливості:

- на відміну від виробництва, в торгівлі нічого не виробляють, надана послуга не має кількісних характеристик;

- у торгівлі відсутній процес визначення виробничої фінансової собівартості результату, а отже, прямих і непрямих (накладних) витрат,

обліку готової продукції та інших облікових робіт, характерних для виробництва;

- з огляду на велику номенклатуру товарів бухгалтерський облік роздрібного товарообігу здійснюють лише у вартісному вираженні за первісною вартістю. Кількісно – вартісний облік ведуть за товарами, що потребують особливого контролю (дорогоцінні вироби, автомобілі тощо);

- в оптовій торгівлі здійснюють груповий облік товарів на підставі розрахункового методу згідно з бухгалтерськими документами та оперативними даними;

- торгівельна націнка у роздрібній торгівлі включає в себе податок на додану вартість, сплачену постачальникові, та торгівельну націнку підприємства;

- специфіку торгівельної діяльності відображає рахунок 28 «Товари», на якому ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу;

- у торгових організаціях застосовується і специфічна система обліку витрат. У цій галузі відсутні такі поняття, як «собівартість», «калькуляція», «методи обліку витрат і обчислення собівартості» тощо:

- витрати торгівельних підприємств становлять витрати обігу, що не включають до вартості товарів, належать до витрат звітного періоду, обліковуються на відповідних статтях адміністративних витрат, витрат на збут і фінансових витрат, а також списуються на фінансовий результат звітного періоду;

- у роздрібній торгівлі окремо облікують різницю між купівельною й продажною вартістю придбаних товарів для обчислення валового доходу і фінансових результатів діяльності.

Товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані та утримуються підприємством з метою подальшого продажу, включаються до складу запасів і обліковуються згідно вимог НП(С)БО 9 «Запаси». При надходженні товарів на підприємство торгівлі основним питанням є їх первісна оцінка.

Напрямки надходження товарів до торгових підприємств:

- товари, вартість яких оплачена грошовими коштами;
- товари, отримані підприємством безоплатно;
- товари, отримані в межах бартерних операцій;
- товари, отримані від засновників як внески до статутного капіталу.

Згідно НП(С)БО 9 «Запаси» в торгівельній діяльності використовують поняття собівартості придбаних товарів і собівартість проданих товарів.

Придбання товарів оформлюють договором постачання (купівлі-продажу) між постачальником і покупцем. Договір постачання є правовим документом, що визначає права й обов'язки сторін. Основними його реквізитами є: найменування сторін, їхні розрахункові реквізити, найменування та кількість товарів, ціни, термін постачання, порядок розрахунків, зобов'язання, що мають підприємства.

Порядок документального оформлення надходження товарів на підприємство торгівлі залежить від місця приймання товарів покупцем.

Для отримання товарів на складі постачальника або у транспортній організації матеріально-відповідальній особі видають довіреність (форма М-2 або М-2а), яку підписують керівник і головний бухгалтер. Видані довіреності реєструють у спеціальному журналі обліку виданих довіреностей. Особа, що одержала довіреність, має відзвітувати перед бухгалтерією про використання довіреності за призначенням. Невикористані довіреності повертають до бухгалтерії наступного після завершення терміну їхньої дії дня, про що робиться відмітка в журналі обліку виданих довіреностей. Особам, які не відзвітувалися за одержані довіреності, видавати нові довіреності на одержання товарів заборонено.

Під час відпуску товару постачальник виписує Накладну на відпуск товарно-матеріальних цінностей типової форми № М-20. Накладна виписується у 3-х примірниках на підставі договору, нарядів, інших відповідних документів і підписується особою, яка дала дозвіл на відпуск товарно-матеріальних цінностей, і головним бухгалтером.

Перший примірник накладної надається підприємству, що отримало товарно-матеріальні цінності, як супровідний документ і як підстава для їх оприбуткування. Другий примірник залишається на складі постачальника і є підставою для списаних відпущених товарно-матеріальних цінностей. Третій примірник передається пропускному пункту постачальника для контролю за вивезенням товарно-матеріальних цінностей.

Якщо товарно-матеріальні цінності передаються транспортній організації для доставки покупцеві, то виписується товарно-транспортна накладна, а накладна форми № М-20 не виписується.

При надходженні товарів до складу покупця супровідними документами постачальника можуть слугувати також рахунки-фактури, сертифікати якості, платіжні вимоги-доручення, податкові накладні, митні декларації, пакувальні ярлики.

Якщо під час прийняття товарів встановлено невідповідності між даними товаросупровідних документів і фактично одержаними товарами (за кількістю, асортиментом або якістю), складають акт про прийняття матеріалів типової форми № М-7, який є юридичним документом для висування претензії винуватцю транспортній організації або постачальникові. Акт складає комісія, призначена керівником торгового підприємства. До складу комісії залучають: матеріально відповідальну особу підприємства-покупця, представника постачальника, а за неможливості його присутності (з дозволу постачальника) – компетентного працівника незацікавленої організації.

У разі надходження на підприємство товарів без супровідних документів (невідфактуровані поставки) також складають акт про прийняття товарів. Один примірник цього акту передають постачальникові.

Товари, що надійшли, оприбутковуються чистою масою та реєструються у Журналі обліку вантажів, що надійшли, типової форми № М-1. Записи до журналу робляться в міру надходження матеріальних цінностей на склад підприємства на підставі товарно-транспортних документів, прибуткових документів, актів приймання матеріальних цінностей тощо.

Придбання продуктів харчування у населення оформлюють актом закупівлі.

Бухгалтерський облік обігу товарів на підприємствах постачання, збуту, торгових підприємств і підприємствах громадського харчування здійснюють на активному, балансовому, інвентарному рахунку 28 «Товари». На цьому рахунку перелічені підприємства також ведуть облік придбання тари і тари власного виробництва, крім інвентарної тари, що слугує для виробничих або господарських потреб і яку обліковують на рахунках 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» та 20 «Виробничі запаси».

Рахунок 28 «Товари» має наступні субрахунки.

На субрахунку 281 «Товари на складі» ведуть облік руху й наявності товарних запасів, що перебувають на оптових та розподільчих базах, складах, овочесховищах, морозильниках тощо.

На субрахунку 282 «Товари в торгівлі» здійснюють облік руху й наявності товарів, що перебувають на підприємствах роздрібно́ї торгівлі (в магазинах, ятках, кіосках, у буфетах підприємств громадського харчування тощо).

На субрахунку 283 «Товари на комісії» ведуть облік товарів, переданих на комісію за договорами комісії та іншими цивільно-правовими угодами, які не передбачають переходу права власності на цей товар до оплати його вартості.

На субрахунку 284 «Тара під товарами» ведуть облік наявності й обігу тари під товарами й порожньої тари, крім інвентарної тари.

На субрахунках 281-284 за дебетом відображають збільшення кількості товарів та їхньої вартості за кредитом зменшення.

На субрахунку 285 «Торгова націнка» торгівельні підприємства, які обліковують товари за продажними цінами, відображають торговельні націнки на товари, тобто різницю між покупною й продажною (роздрібною) вартістю товарів. Цей субрахунок пасивний, регульовальний стосовно субрахунків 281-284, контрактивний. За кредитом відображають збільшення суми торгових націнок, за дебетом – зменшення їх.

Підприємства, що ведуть відокремлений облік транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ), для обліку їх використовують окремий субрахунок рахунка 28, наприклад, 286 «Транспортно-заготівельні витрати». Рахунок активний, регульовальний, доповнювальний. За дебетом цього субрахунка відображають суми понесених ТЗВ, за кредитом – списання їх за спеціальним розрахунком за призначенням.

До звітної документації включають згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунка 28.

Приймання товарів на складах торгового підприємства здійснюють матеріально відповідальні особи на підставі супровідних документів (товарно-транспортних накладних, рахунків-фактур, сертифікатів, платіжних вимог-доручень тощо). На підставі цих первинних документів, що надходять від постачальника, здійснюють перевірку дотримання умов постачання за найменуванням товарів, їхньою масою, кількістю, асортиментом та якістю. Якщо кількість і якість товарів відповідає документам постачальників, то на одному із документів постачальника матеріально-відповідальна особа ставить свій підпис і штамп, чим підтверджує прийняття товарів на відповідальне зберігання.

Порядок кількісного та якісного приймання товарів покупцем залежить від того, надходять вони в тарі чи без неї. За більшістю груп товарів встановлено певний порядок приймання їх. Незатарені товари приймають за кількістю під час надходження їх. Товари в тарі приймають спочатку за масою брутто та кількістю місць, а за масою нетто і кількістю одиниць одночасно при розкритті тари, але не пізніше 10 діб (за товарами, що швидко псуються – 24 години) від моменту одержання товарів. Граничний термін приймання товарів за якістю від місцевих постачальників становить 10 діб від дня одержання товарів, від іногородніх – 20 діб від дня прибуття товарів на станцію призначення. Товари, які швидко псуються, приймають за якістю одночасно з прийманням їх за кількістю, тобто впродовж 24 годин від моменту одержання вантажу. Приймання імпорتنих товарів за кількістю, якістю й комплектністю, що надійшли в тарі іноземних фірм, має здійснюватися, за обов'язкової участі експерта.

За окремими продовольчими товарами, за якими утворюються відходи в процесі підготовки їх до продажу, матеріально-відповідальні особи проводять оприбуткування за масою нетто (за вирахуванням відходів за встановленими нормами). Розрахунок розмірів відходів за затвердженими нормами проводять безпосередньо на підставі супровідних документів постачальників. Під час оприбуткування товару на підставі зазначеного розрахунку зменшують торговельну націнку на вартість відходів.

Якщо під час приймання товарів тару не розкривають, тоді товари приймають без перевірки фактичної наявності їх, про що роблять позначку в супровідних документах.

Приймання товарів, які надійшли без супровідних документів постачальників здійснюють за фактичної наявності товарів. У разі виявлення нестачі товару або його низької якості торгова організація пред'являє постачальникові претензію. Для ефективності обліку розрахунків за претензіями необхідно вести аналітичний облік за кожним дебітором-постачальником, якому пред'явлено претензію, датами виникнення і погашення заборгованості, строками позовної давності та визначати форми погашення заборгованості.

Облік товару проводять за місцями зберігання і матеріально-відповідальними особами або бригадами (у разі бригадної матеріальної відповідальності продавців). На кожну матеріально-відповідальну особу в бухгалтерії торгового підприємства відкривають окремий особовий

рахунок, на якому здійснюють записи щодо надходження й відпуску товарів і виводять залишок на звітну дату.

На підставі документів звіту про рух товарів проводяться записи в регістри бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік тари ведуть за її видами. За характером використання тару поділяють на: інвентарну, багатооборотну й однооборотну.

До інвентарної належить тара, яку постійно використовують на підприємстві для зберігання товарів на складах (у коморах) або багаторазового використання. Інвентарну тару залежно від терміну її експлуатації та вартості обліковують у складі запасів, основних засобів або інших необоротних матеріальних активів.

Багатооборотну тару використовують для перевезення товарів від складу постачальника до місця зберігання й реалізації. Як правило, тара надходить від постачальників на підприємство разом із товаром, тому операції з її обігу відображають в обліку аналогічно до обліку товарів. Аналітичний облік її ведуть у натуральному й вартісному вираженні за матеріально-відповідальними особами. Матеріально-відповідальні особи ведуть оперативний натуральний облік тари в картках складського обліку або у товарних книгах.

Звільнену від товарів тару торговельні підприємства мають повертати постачальникам, які сплачують її вартість за приймальними цінами.

Однооборотна тара (коробки, папір, інші пакувальні матеріали) використовується один раз, підлягає знищенню (і у бухгалтерському обліку не відображається), її вартість відносять до вартості затареного товару.

Тару, що вивільнилася з-під товарів, роздрібні підприємства можуть (мають) повертати постачальникам або здавати тароприймальним чи тароремонтним підприємствам для повторного використання. Дерев'яну тару оприбутковують і обліковують за цінами придбання. Деякі види тари (мішки) можна оприбутковувати не за цінами придбання, а за цінами, встановленими для повернення цієї тари.

Синтетичний облік наявності й обігу тари здійснюють на рахунках:

109 «Інші основні засоби» (інвентарна тара, що слугує понад рік і більш один операційний цикл, або перевищує встановлену на підприємстві вартість);

115 «Інвентарна тара» (інвентарна тара, що слугує понад рік і не більш один операційний цикл, або не перевищує встановлену на підприємстві вартість);

22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» (інвентарна тара із терміном експлуатації до року);

204 «Тара і тарні матеріали» (наявність і рух усіх видів тари, крім інвентарної тари; а також матеріалів і деталей, які використовують для виготовлення тари та її ремонту);

284 «Тара під товарами» (облік наявності й обігу оборотної тари під товарами і порожньої тари). Торговельні підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими цінами, встановлюваними керівництвом підприємства за видами (групами) тари і цінами на тару. Різницю між цінами придбання та середніми обліковими цінами відносять на субрахунок 285 «Торгова націнка».

Оскільки товари є видом запасів, то первинною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість, що складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно із договором постачальникові (продавцеві), за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку із придбанням запасів, що не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельних витрат (витрати на заготівлю товарів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування товарів усіма видами транспорту до місця їх використання, включно із витратами зі страхування ризиків транспортування запасів);
- інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням товарів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Кореспонденція рахунків з придбання товарів за грошові кошти наведені в табл. 3.15.

Не включаються до первинної вартості товарів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені): понаднормові втрати і нестачі товарів: відсотки за користування позиками; витрати на збут; адміністративні й інші аналогічні витрати, безпосередньо не пов'язані із придбанням і доставкою товарів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Таблиця 3.15.

Кореспонденція рахунків з придбання товарів за грошові кошти

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Проведено передплату автотранспортному підприємству	371	311
2. Відображено суму податкового кредиту	641	631
3. Отримано товар на склад:		
- за вартістю постачальника	281	631
- послуги транспорту	281	631
- ПДВ	644	631
4. Проведено зарахування заборгованостей за транспортними витратами	631	371
5. Здійснено оплату за одержаний товар	631	311

При безоплатному одержанні товарів усі витрати, пов'язані з доставкою товарів, включаються до витрат обігу. Вартість безплатно одержаних товарів включається до складу доходу підприємства і відображається такими записами на рахунках:

- на справедливую вартість безоплатно одержаних товарів дебетують рахунок 281 «Товари на складі» та кредитують рахунок 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»;
- при віднесенні вартості безоплатно одержаних товарів здійснюють запис: дебет рахунка 745 і кредит 791 «Результат основної діяльності».

Первинною вартістю товарів, одержаних підприємством безоплатно вважають їх справедливую вартість.

Первинна вартість товарів, отриманих у межах бартерних угод, формується, виходячи з характеру самої угоди. Обмінні (бартерні) операції згідно з НП(С)БО поділяють на операції з обліку як подібних, так і неподібних товарів.

Первинна вартість одиниці товарів, придбаних внаслідок обміну на подібні товари, дорівнює балансовій вартості переданих товарів. Якщо балансова вартість переданих товарів перевищує їхню справедливую вартість, тоді первинною вартістю отриманих товарів є їхня справедлива вартість. Різницю між балансовою та справедливою вартістю переданих товарів включають до складу витрат звітного періоду.

Первинною вартістю товарів, придбаних в обмін на неподібні запаси, визнають справедливую вартість отриманих товарів.

Справедлива вартість товарів – це їхня ціна реалізації після вирахування витрат на реалізацію і суми надбавки (прибутку) виходячи із надбавки (прибутку) для аналогічних товарів.

Первісна вартість товарів, отриманих від засновників як внесок до статутного капіталу, визначається (погоджується) засновниками у засновницьких документах і відповідає розмірові внеску замовника до статутного капіталу. Така господарська операція відображається:

- на момент реєстрації заборгованості до статутного капіталу дебетують рахунок 46 «Неоплачений капітал» і кредитують рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»;

- при відображенні вартості товару, отриманого від засновника як внесок до статутного капіталу, дебетують рахунок 281 і кредитують рахунок 46.

При зберіганні товару можлива втрата його первісної вартості внаслідок будь-яких причин. При оцінці залишків товарів на дату складання балансу та інших виробничих обставин виникають господарські ситуації: уцінка товарів та списання товарів у зв'язку із псуванням, природними втратами та розкраданням.

Порядок уцінки регламентується спеціальним Положенням.

Кореспонденції рахунків з уцінки і дооцінки товарів відображена в табл. 3.16.

Таблиця 3.16.

Облік переоцінки товарів

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Відображається уцінка товарів	84	281
	949	84
	791	949
2. Проведена дооцінка уцінених раніше товарів у сумі, що не перевищує раніше проведеної уцінки	281	719
	719	791

Перевищення балансової вартості товарів над їхньою справедливою вартістю відображається кореспонденцією рахунків: дебет рахунка 946 і кредит рахунку 28.

Якщо чиста вартість реалізації раніше уцінених товарів із активами на дату балансу й далі збільшується, тоді на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, сторнується запис про попереднє зменшення вартості цих товарів: дебет рахунка 946 і кредит рахунку 28.

Собівартість реалізованих товарів – це первісна вартість товарів, що вибули, Собівартість реалізованої продукції власного виробництва – це первісна вартість продуктів (сировини) витрачених на її виготовлення.

Згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» оцінку товарів (продукції) при їх продажу та іншому відбутті здійснюють за одним з таких методів: ціни продажу; ідентифікованої собівартості відповідної одиниці товарів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження товарів (ФІФО); нормативних затрат.

Метод оцінки матеріальних цінностей при їх вибутті підприємство обирає самостійно (з урахуванням особливостей, викладених у самих методах). Підприємство самостійно визначає доцільність використання різних методів для визначення собівартості запасів.

До первісної вартості (собівартості) придбаних товарів включають витрати на вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування товарів, страхування ризиків транспортування та інші витрати, пов'язані з придбанням товарів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для продажу.

Оскільки деякі витрати, що пов'язані з придбанням товарів, можна визначити тільки після закінчення звітного періоду, а також через великий асортимент товарів, іноді досить складно правильно розподілити транспортно-заготівельні витрати на одиницю товарів. У таких випадках не можливо визначити повну собівартість придбання кожної одиниці (однорідною групою) товарів.

Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» підприємства торгівлі до собівартості одиниці товару включають транспортно-заготівельні витрати в момент придбання або у кінці звітного періоду при визначенні собівартості реалізованих товарів.

Транспортно-заготівельні витрати обліковуються загальною сумою з наступним щомісячним розподілом їх між сумою залишку товарів на кінець звітного місяця і сумою вибулих за місяць товарів. При цьому суму транспортно-заготівельних витрат, що припадає на залишок нереалізованих товарів, відображають у балансі у складі запасів, а решту суми відносять на збільшення собівартості реалізованих товарів.

Для визначення фактичної вартості проданих товарів до суми їхньої вартості за цінами купівлі треба додати частину транспортно-

заготівельних витрат, що належать до вартості проданих товарів. Для цього потрібний спеціальний розрахунок.

Товари, подібно до інших запасів на дату балансу, відображають у бухгалтерському обліку та звітності за найменшою із двох оцінок: первинною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Товари відображають за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їхня ціна знизилася або вони зіпсовані, застаріли або іншим чином втратили очікувану економічну вигоду.

Чисту вартість реалізації визначають за кожною одиницею товарів вирахуванням із очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на збут.

Суму, на яку первинна вартість товарів перевищує чисту вартість їх реалізації й вартість цілковито втрачених (зіпсованих або тих, що бракує) товарів списують на витрати звітного періоду.

При визначенні первинної вартості товарів, які надійшли і вибувають, враховують транспортно-заготівельні витрати. Використовують один із методів прямого підрахунку та середнього відсотка.

Метод прямого підрахунку можна застосовувати на підприємствах із невеликим обсягом обігу товарів. У такому разі суми ТЗВ включають до собівартості одиниць конкретних придбаних товарів, до яких вони належать.

За методу середнього відсотка визначають відсоткове співвідношення сум ТЗВ між сумами залишку товарів на складі на кінець звітного періоду та сумою запасів, що вибули у звітному періоді. Суму ТЗВ узагальнюють на окремому субрахунку рахунків обліку товарів і щомісячно розподіляють між сумою залишку товарів на кінець звітного місяця та сумою товарів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) впродовж звітного місяця. Суму ТЗВ, що стосується товарів, які вибули, визначають як добуток середнього відсотка ТЗВ і вартості товарів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, в кореспонденції із якими відображено вибуття цих товарів. Середній відсоток ТЗВ визначають діленням суми залишків ТЗВ на початок звітного місяця і суми ТЗВ за звітний місяць на суму залишку товарів на початок місяця і товарів, що надійшли впродовж звітного місяця. Суму ТЗВ, що припадає на залишок нереалізованих товарів, відображають у балансі в складі запасів, а решту суми відносять на збільшення собівартості реалізованих товарів.

Облік транспортно-заготівельних витрат ведуть на окремому аналітичному рахунку. Методика розподілу наведена в табл. 3.17.

Таблиця 3.17.

Розподіл транспортно-заготівельних витрат

Зміст операцій	Вартість запасів, тис. грн. (рахунки 20, 22, 28)	Транспортно-заготівельні витрати, тис. грн. (окремий субрахунок)
1	2	3
1. Залишок на початок місяця	300	50
2. Надійшло за місяць	600	100
3. Вибуло за місяці (витрачено, реалізовано тощо)	800	134
4. Залишок на кінець місяця (ряд.1 + ряд. 2 – ряд. 3)	100	16

Транспортно-заготівельні витрати, які відносяться на реалізовані товари визначаємо розрахунком:

$$\frac{50 + 100}{300 + 600} \times 400 = 134$$

Якщо торгове підприємство використовує оцінку товарів за цінами продажу і облік ТВН здійснює на окремому аналітичному рахунку, то визначення суми торгової націнки і ТЗВ, які відносяться на реалізовані товари, здійснюється за таким розрахунком (табл. 3.18.)

Таблиця 3.18.

Визначення торгової націнки та ТЗН, що відносяться на реалізовані товари

Зміст операцій	Субрахунок 282 «Товари в торгівлі», тис. грн.	Субрахунок 286 «Транспортно-заготівельні витрати», тис. грн.	Субрахунок 285 «Торгова націнка», тис. грн.	Продажна вартість (гр.2 + гр.3), тис. грн.
1. Залишок на початок місяця	458	50	154	504
2. Надійшло за місяць	920	100	320	1020
3. Вибуло за місяць (реалізовано)	974	106	336	1080
4. Залишок на кінець місяця (ряд.1 + ряд. 2 – ряд. 3)	400	44	138	444

Сума торгової націнки, що відноситься до реалізованих товарів (дебет субрахунка 282 «Товари в торгівлі», кредит субрахунка 285 «Торгова націнка») становить:

$$\frac{154 + 320}{504 + 1020} \times 1080 = 336$$

Сума ТЗВ, що відноситься до реалізованих товарів (дебет субрахунка 902 «Собівартість реалізованих товарів», кредит субрахунка 289 «Транспортно – заготівельні товари»), становить:

$$\frac{50 + 100}{504 + 1020} \times 1080 = 106$$

Собівартість реалізованих товарів (дебет субрахунка 902 і кредит субрахунка 282 «Товари в торгівлі») становить: $1080 - 336 - 106 = 638$.

Формування витрат у торгівельній діяльності регламентується Методичними рекомендаціями з формування складу витрат та порядку їх планування в торгівельній діяльності у відповідності з Наказом Міністерства економіки України від 2 березня 2010 року № 226.

До складу витрат торговельної діяльності належать витрати підприємств, що здійснюють таку діяльність, які виникають у процесі руху товарів, а також витрати закладів ресторанного господарства, що пов'язані з випуском і реалізацією продукції власного виробництва.

Поточні витрати підприємства торгівлі – це грошове відбиття витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-виробничої діяльності підприємства, що за натурально-речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних трудових та фінансових ресурсів. Згідно зі стандартами бухгалтерського обліку витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) за звітний період.

До складу поточних витрат підприємства торгівлі входять витрати обігу – представлені в грошовій формі витрати підприємства на здійснення процесу реалізації товарів, які складають за своєю суттю собівартість послуг з доведення товарів від виробника до споживача та пов'язаних із зміною форм вартості.

Поточні витрати підприємств торгівлі за видами діяльності класифікуються за такими групами: витрати операційної діяльності;

витрати фінансової діяльності; інші витрати звичайної діяльності; надзвичайні витрати.

Витрати операційної діяльності поділяють на: витрати, які включають до собівартості реалізованих товарів та/або продукції власного виробництва адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати.

Витрати операційної діяльності за їх економічним змістом групують за економічними елементами та статтями витрат. Під економічними елементами витрат розуміють сукупність економічно однорідних витрат у грошовому виразі за їх видами (це групування дозволяє відповісти на запитання, що витрачено за даний звітний період).

Статті витрат характеризують склад використаних ресурсів залежно від напрямів діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна діяльність) та об'єкта витрат.

Статті витрат показують, як формуються ці витрати з метою їх аналізу та контролю – одні витрати показують за їх видами (елементами), інші – за комплексними статтями (включаючи декілька елементів). При цьому один економічний елемент витрат може бути присутнім у декількох статтях калькуляції.

За ступенем реагування на зміну обсягів діяльності витрати поділяють на умовно-постійні та змінні.

До умовно-постійних відносять такі витрати, розмір яких не змінюється внаслідок зміни обсягів товарообігу. До постійних належать витрати, пов'язані з управлінням діяльністю підприємства, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва закладу ресторанного господарства тощо.

Змінні витрати включають у себе ті види витрат, величина яких змінюється зі зміною обсягів товарообігу. До змінних витрат належать витрати підприємств торгівлі на сировину, купівельні напівфабрикати, технологічне паливо та енергію, на оплату праці торговельно-оперативного персоналу та відповідні суми відрахувань на соціальні заходи, а також інші витрати.

За періодами витрати торговельної діяльності поділяють на витрати поточного періоду та витрати майбутніх періодів.

Витрати поточного періоду – це витрати на управління, збут товарів (продукції) та інші операційні витрати, які належать до того періоду, у якому вони були здійснені.

Витрати майбутніх періодів – це витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

Віднесення витрат майбутніх періодів до витрат певного періоду здійснюється в повному обсязі або на основі їх розподілу між декількома звітними періодами.

За центрами відповідальності чи місцем виникнення витрати поділяють на витрати відділу, дільниці, служби, іншого структурного підрозділу підприємства.

За ступенем однорідності витрати поділяють на прості (однoeлементні) та комплексні. До складу комплексних витрат включають елементи з різною економічною природою, наприклад, витрати на зберігання, підсорткування товарів.

Групування витрат діяльності підприємств торгівлі за статтями витрат наведено в табл. 3.19.

Таблиця 3.19.

Групування витрат за статтями у торгівлі

Витрати діяльності	Статті витрат
1	2
1. Собівартість реалізованих товарів	1.1. Собівартість реалізованих товарів та продукції власного виробництва
2. Адміністративні витрати	2.1. Витрати на оплату праці адміністративно-управлінського персоналу 2.2. Відрахування на соціальні заходи 2.3. Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби 2.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, малоцінних швидкозношуваних предметів, що забезпечують адміністративні потреби 2.5. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби 2.6. Витрати на страхування майна 2.7. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі 2.8. Загальні корпоративні витрати 2.9. Інші адміністративні витрати

Продовження таблиці 3.19

1	2
3. Витрати на збут	3.1. Витрати на оплату праці персоналу, що забезпечують збут товарів (продукції) 3.2. Відрахування на соціальні заходи 3.3. Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції) 3.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, малоцінних швидкозношуваних предметів, що забезпечують збут товарів (продукції) 3.5. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції) 3.6. Витрати на зберігання, підсорткування, обробку, пакування і передпродажну підготовку товарів (продукції) 3.7. Витрати на транспортування 3.8. Витрати на проведення маркетингових заходів 3.9. Витрати на тару 3.10. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі 3.11. Інші витрати на збут
4. Інші операційні витрати	4.1 Витрати на дослідження та розробки 4.2 Собівартість реалізованої іноземної валюти 4.3 Собівартість реалізованих виробничих запасів і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу 4.4 Сумнівні та безнадійні борги 4.5 Втрати від операційної курсової різниці 4.6 Втрати від знецінення запасів 4.7 Нестачі і втрати від псування цінностей 4.8 Визнані штрафи, пені, неустойки 4.9 Інші витрати операційної діяльності
5. Витрати фінансової діяльності	5.1. Відсотки за кредит 5.2. Інші фінансові витрати
6. Втрати від участі в капіталі	6. Втрати від участі в капіталі
7. Інші витрати звичайної діяльності	7. Інші витрати звичайної діяльності

Синтетичний облік цих витрат здійснюють відповідно на рахунках: 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати». Наприкінці звітного періоду вказані витрати списують на фінансові результати: дебет рахунка 791 і кредит рахунків 92, 93, 94.

Доходи торговельних підприємств складаються із продажної вартості товару мінус ПДВ і акцизний збір, а витрати – із собівартості товару плюс витрати обігу (рис. 3.4.)

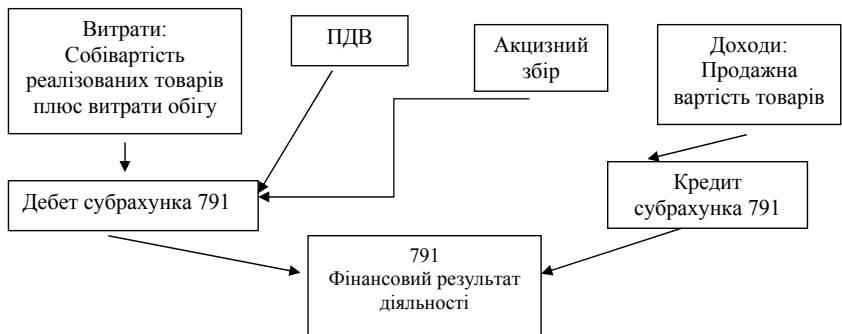


Рис. 3.4. Визначення фінансового результату діяльності торговельного підприємства

В оптових торговельних підприємствах використовують такі способи зберігання й обліку товарів. Порядок організації аналітичного обліку товарів на оптових базах і складах може бути партійним (облікують кожну партію товарів, що надійшли), сортовим (товари зберігають і обліковують за гатунками) та оперативно – бухгалтерським.

За партійного способу окремо зберігають і обліковують кожну партію товарів, що надійшли. На кожну партію товарів виписують товарний ярлик і нумерують. Номер партії вказують на прибуткових і видаткових документах, надходження і відпуск товарів вказують у ярлику і у картці складського обліку товарів.

При сортовому способі товари зберігають за їхніми видами й сортами. Облік товарів ведуть за кількістю та вартістю у картках складського обліку.

Картки складського обліку товарів відкривають: за партійного способу обліку – на кожну партію, при сортовому – на кожен вид (гатунок) товарів.

В оптовій торгівлі найпоширенішим є оперативно-бухгалтерський (сальдовий) метод обліку товарів.

Якщо торговельне підприємство відмовилося від сплати розрахунково-грошових документів постачальника, воно має повідомити його про це, прийняти товари на відповідальне зберігання й обліковувати їх на позабалансовому рахунку до одержання вказівок

постачальника про повернення товарів, переадресування або реалізацію їх.

Під час реалізації товарів зі складів відпуск їх здійснюють на підставі рахунків-фактур, в яких указують асортимент і кількість товарів, що відпускаються. Після відпуску (відвантаження) товарів рахунок-фактуру використовують для виписування платіжних документів для одержання оплати від покупця.

Аналітичний облік відвантажених товарів ведуть за кожним платіжним документом у відомостях обліку відвантажених і реалізованих товарів.

Дохід від продажу (реалізації) товарів підприємствами обліковують на субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» рахунка 70 «Доходи від реалізації». Кореспонденція рахунків за операціями оптової торгівлі наведені в табл. 3.20.

Таблиця 3.20.

Кореспонденція рахунків з обліку операцій оптової торгівлі

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Надходження товарів від постачальників		
– купівельна вартість	281	631
– ПДВ	641	631
2. Реалізація товарів покупцям	36	702
	602	281
	704	643, 641
3. Списують витрати обігу	791	92, 93
4. Відображення операцій по рахунку 791	791	902
	702	791
	791	704
	791	441

Синтетичний облік відвантаження й реалізації товарів в оптових підприємствах ведуть аналогічно до обліку реалізації готової продукції на промислових підприємствах.

У бартерних (товарообмінних) угодах замість грошових розрахунків використовують обмін товарами за відповідною угодою.

За бартерного обміну підприємство, з одного боку, має відображати реалізацію товарно-матеріальних цінностей (робіт, послуг) а з іншого – процес їх придбання (омінаючи грошові розрахунки). Днем здійснення обігу вважають день передання за бартером матеріальних цінностей покупцеві. У бухгалтерському облік за бартерного обміну

вартість товарів у порядку бартерних операцій відображають за дебетом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» і кредитом рахунка 702 «Дохід від реалізації товарів». Одержані за бартером матеріальні цінності мають бути відображені за дебетом матеріальних та інших рахунків і кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Заборгованість покупця погашається взаємним заліком заборгованості постачальнику й покупцю з урахуванням податків: дебет рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» і кредит рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Товарообмін здійснюють за договірними цінами.

Первинна вартість товарів, отриманих у межах бартерних угод, формується з огляду на характер самої угоди. Обмінні (бартерні) операції поділяють на операції з обліку подібних і неподібних товарів.

Окремим видом торгівлі є **комісійна торгівля**. Загалом організація обліку господарських засобів, витрат обігу здійснюється за методикою, прийнятою для торгівлі. Однак порядок відображення розрахункових операцій між комісіонером (посередницькою організацією), комітентом (продавцем або покупцем товарів) і покупцем (постачальником) товарів має певні особливості. Аналітичний облік здійснюють за видами товарів і підприємствами (особами), комісіонерами.

Під час оприбуткування товарів на підприємствах роздрібної торгівлі встановлюють відсоток **торговельної націнки**, облік якої ведуть на субрахунку 285 «Торгова націнка». На підставі Звіту про обіг товарів роблять записи у регістрах бухгалтерського обліку з нарахування торговельної націнки: дебет рахунків 281, 282 і кредит рахунка 285. Наприкінці звітного періоду складають розрахунок розподілу торговельної націнки між реалізованими й нереалізованими товарами.

Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібної) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначають діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібної) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажної (роздрібної) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

Списання за розрахунками суми торговельної націнки на реалізовані товари відображають за дебетом субрахунка 285 і кредитом субрахунків 281 і 282.

Облік одержаних товарів підприємством роздрібною торгівлі здійснюють залежно від того, за якими цінами одержано товари – регульованими чи нерегульованими. При цьому роздрібне торговельне підприємство одержує у розпорядження торговельну знижку в повному розмірі у разі, якщо придбання товарів безпосередньо у постачальників – виробників товарів. Якщо товар у роздрібну мережу знаходить через посередницьку ланку, тобто від торговельних баз і складів, то роздрібне підприємство одержує торговельну знижку не в повному обсязі, а частку її, що відповідає плановим витратам і нагромадженням у цій ланці. Іншу частину торговельної знижки утримують на користь торговельних баз і складів.

Аналітичний облік товарів у роздрібній торгівлі ведуть за місцями зберігання та матеріально-відповідальними особами або бригадами (за бригадної матеріальної відповідальності продавців). Одержують товари, як правило, матеріально-відповідальні особи.

Ваговий товар, що надійшов, приймають за чистою масою (маса нетто), тобто без обліку маси тари. Тому в товарних документах окремо фіксують масу тари. Облік товарів проводять за місцями їх зберігання та матеріально-відповідальними особами лише у вартісному вираженні без розподілу за окремими товарами. Кількісний облік товарів зазвичай здійснюють за товарами, стосовно яких потрібен особливий контроль (коштовне каміння, вироби із золота тощо).

На кожную матеріально-відповідальну особу відкривають особовий рахунок, в якому роблять записи з оприбуткування й витрачання товарів і виводять залишки на звітну дату. Кожна матеріально-відповідальна особа складає у встановлений термін товарний звіт, який із доданими до нього прибутково-видатковими документами є підставою для запису за рахунками синтетичного й аналітичного обліку в Журналі-ордері 5 або 5-А (розділ IV).

Суму виручки встановлюють на підставі показників касового лічильника й одночасного підрахунку чеків у продавців. Підставою для відображення в обліку операцій із реалізації товарів є звіт касира і товарний звіт матеріально-відповідальної особи (із доданими документами).

Відпуск товарів у дрібнороздрібну мережу (кіоски, ларьки, лотки) оформлюють видатково-прибутковими накладними, які виписують у двох примірниках. Один примірник передають особі, яка одержала товар, другий залишається в матеріально відповідальній особі, яка відпустила товар. У накладній зазначають найменування, гатунок, продажну ціну й вартість відпущених товарів. У бухгалтерії відпуск товарів у дрібнороздрібну мережу реєструють у Книзі обліку дрібнооптового відпуску товарів і розрахунків із продавцями.

Після реєстрації товарів продавці здають виручку до каси фірми (магазину) про що роблять відмітку у видатково-прибутковій накладній із зазначенням номера і дати прибуткового касового ордера, завіреного підписом бухгалтера. У встановлений термін матеріально-відповідальні особи, за якими закріплена дрібнороздрібна мережа, передають використані видатково-прибуткові накладні до бухгалтерії. У графі «Прибуток» товарного звіту в хронологічному порядку перелічують усі видатково-прибуткові накладні, на підставі яких були оприбутковані товари і тара. У графі «Видаток» на підставі виписаних квитанцій показують суму виручки від реалізації товарів. В окремій графі відображають вартість повернених товарів. Перевірені товарні звіти записує бухгалтер у «Відомість прийнятих від підзвітних матеріально відповідальних осіб товарних звітів», на підставі яких складають кореспонденції рахунків (табл. 3.21).

Таблиця 3.21.

Облік роздрібного товарообороту

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Передано підзвітними особами сума виручки за товари за продажними цінами Відображається ПДВ	301	702
	311	
	704	641
2. Списують вартість реалізованих товарів за продажними цінами на підставі товарних звітів матеріально-відповідальних осіб	902	283
3. Списується торгівельна націнка (знижка)	285	283
4. Відображається списання витрат і доходів від реалізації товарів	791	902
	791	704
	702	791
	791	441

Реалізація товарів у роздрібних торгових підприємствах здійснюють, як правило, за готівку. Виручку від реалізації товарів, що надходить в касу, оприбутковують під звіт касира.

Розрахунки за товари і надані послуги на підприємствах торгівлі проводяться готівкою або в безготівковій формі (платіжними карточками, платіжними чеками, платіжними дорученнями тощо) з використанням реєстраторів розрахункових операцій (електронних контрольно-касових апаратів, електронних контрольно-касових реєстраторів, комп'ютерно-касових систем тощо) або зареєстрованих у встановленому порядку розрахункових книг.

Покупцям після оплати вартості товарів і послуг готівкою видають розрахункові документи (касові чеки, розрахункові квитанції тощо). Оплату окремих товарів високої продажної вартості можна проводити через банк розрахунковими чеками. Готівкову виручку від реалізації товарів підприємствами роздрібної торгівлі вносять до банку для зарахування на поточний рахунок. При цьому на підставі квитанції, виданої банком чи копії супровідної відомості на здачу виручки інкасаторам складається кореспонденція рахунків: дебет рахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті» і кредит субрахунку 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті». Такий порядок зумовлено тим, що банк передані йому гроші зараховує на рахунок торговельного підприємства і на підставі виписки банку складається кореспонденція рахунків дебет рахунка 791 і кредит рахунка 902.

Сальдо рахунка 33 «Інші кошти», субрахунок 3 «Грошові кошти в дорозі» може бути лише дебетовим. Якщо окремі суми на 1 число наступного місяця не будуть переказані на рахунок торговельного підприємства, бухгалтерія має вжити заходів, аби розшукати суми, які не надійшли.

Якщо товари реалізують у кредит, їхню вартість цілком включають до валового доходу торговельного підприємства за датою фактичного відпуску товарів покупцеві. Тому на всю вартість реалізованих у кредит товарів складають кореспонденції рахунків (табл. 3.22.)

Таблиця 3.22.

Облік реалізації товарів у кредит

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Одержані початкові платежі за реалізацію товарів	30	702
2. Відображається наданий кредит на всю вартість реалізованих у кредит товарів	36	702
3. Списується роздрібна ціна проданих товарів із матеріально відповідальних осіб	902	283

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
4. Списується в кінці місяця (методом «червоне сторно») торговельна націнка (знижка) за товарами, проданими в кредит	902	285
5. Відображається надходження грошей від покупця на погашення кредиту	30	36
одночасно відображається списання реалізованих товарів і нараховується ПДВ	311 283 704	282 641
6. Відображається списання витрат і доходів від реалізації товарів	791 791 702 791	902 704 791 441

3.7. Облік підрядних будівельних робіт

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про підрядне будівництво визначені П(С)БО 18 «Будівельні контракти».

Будівництво – спорудження нового об'єкта, рекомендація, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт. Об'єкт будівництва – сукупність будівель і споруд або окремі будівлі й споруди, будівництво яких здійснюють за єдиним проектом.

Для здійснення будівництва необхідні капітальні інвестиції. Це поняття включає наявність джерел фінансування для покриття витрат на будівництво, реконструкцію, модернізацію основних засобів. Капітальне будівництво може бути державним і приватним, здійснюватися господарським та підрядним способом.

До початку будівництва об'єкта розробляється проектно-кошторисна документація, до якої входять такі документи: проектне завдання; зведений кошторисно-фінансовий розрахунок; кошторис будівництва.

Проектне завдання на будівництво включає в себе технічні характеристики об'єктів, джерела і способи забезпечення об'єктів водою, паливом, світлом.

Кошторис будівництва – це документ, на підставі якого встановлюють суму грошових коштів, необхідних для виконання робіт на окремому об'єкті і визначають його вартість.

Будівельний аграрний сервіс передбачає виконання будівельно-монтажних робіт у сільськогосподарських товаровиробників при наявності джерел інвестування.

Процес будівництва є довготривалим, тому витрати нагромаджуються в обліку за об'єктами через незавершене виробництво до здачі об'єкта замовнику.

Будівництво має безцехову структуру, тому загальновиробничі витрати обліковують на одному рахунку. Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» у будівництві поділяється на два субрахунки:

- 911 «Загальновиробничі (загальнодільничні) витрати»;
- 912 «Витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів».

Для забезпечення техніки безпеки у будівництві зводять тимчасові будівлі, гаражі. Облік експлуатації тимчасових споруд здійснюється на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи», субрахунок 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди».

Облік виробничих запасів ведеться на субрахунках 201 «Сировина і матеріали» та 205 «Будівельні матеріали», які передбачають рух різних видів засобів.

Методами обліку витрат за контрактами, які виконуються підрядниками, є метод виконання відсотка робіт і метод виконання контракту. При використанні методу виконання відсотка робіт дохід відображається у міру виконання контракту. Витрати, понесені на відповідній стадії, порівнюються з доходами і відображаються у Звіті про результати виконаної роботи. При методі виконання контракту обліковують витрати й одержані авансові надходження у процесі виконання контракту, а доходи відображаються по закінченні контракту. Тип будівельного контракту впливає на визначення доходу. На визначення доходу також впливає можливість достовірної оцінки кінцевого фінансового результату. При цьому сама по собі достовірна оцінка кінцевого фінансового результату також залежить від виду будівельного контракту.

Якщо кінцевий результат будівельного контракту можна достовірно оцінити, доходи і витрати за контрактом, пов'язані з будівельним контрактом, слід визначити відповідно як доходи і витрати з посиленням на ступінь завершеності робіт за контрактом на дату балансу.

Основними завданнями бухгалтерського обліку у будівництві є:

- розмежування витрат на капітальне будівництво, некапітальних робіт і накладних;
- відображення витрат за об'єктами будівництва з виділенням окремо витрат на будівельні і окремо на монтажні роботи відповідно до прийнятої номенклатури статей;
- контроль за отриманням лімітів витрат, передбачених кошторисом;
- контроль за порядком ведення обліку матеріально-відповідальними особами, строками і якістю оформлення первинних документів;
- надання облікової інформації про ефективність використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів для своєчасного прийняття рішень щодо попередження безгосподарності і нерационального використання ресурсів.

Облік витрат здійснюється за договорами (контрактами) по будівельній організації та структурних підрозділах. Об'єктом обліку виступає кожний об'єкт будівництва, кілька об'єктів або виконання окремих видів робіт за одним проектом або будівельний контракт.

Собівартість будівельно-монтажних робіт по будівельній організації, яка має статус юридичної особи, складається з витрат структурних підрозділів, що входять до її складу. Витрати на утримання будівельної організації у виробничу собівартість не включаються, а є витратами періоду, які зменшують загальний фінансовий результат діяльності.

Відповідно до об'єктів витрат розрізняють:

- собівартість окремих видів будівельно-монтажних робіт;
- собівартість об'єкта будівництва;
- собівартість будівельно-монтажних робіт за будівельним контрактом.

Витрати класифікують за такими ознаками: види діяльності будівельної організації; місце виникнення витрат; подібність складу витрат; способи включення витрат у собівартість будівельно-монтажних робіт; доцільність витрачення; віднесення до вартості будівельного контракту.

За видами діяльності витрати у підрядних організаціях поділяються на витрати звичайної – операційної фінансової та інвестиційної – і іншої діяльності.

За місцем виникнення витрати поділяються на: витрати основного виробництва; витрати допоміжного виробництва; витрати другорядних виробництв.

За способами включення до собівартості будівельно-монтажних робіт витрати поділяють на: прямі; непрямі.

За статтями витрат виділяються: матеріальні витрати; основна заробітна плата робітників; додаткова заробітна плата робітників; відрахування на соціальні заходи; експлуатація будівельних машин і механізмів; втрати від браку; загальновиробничі (загальнодільничні витрати).

Зміст статей витрат формується кожною будівельною організацією самостійно відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати». Наводимо для прикладу зміст операцій та документацію з окремих статей витрат.

Відпуск матеріалів зі складу здійснюють на основі первинних документів, до яких відносяться: накладна – вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. № М-11), лімітно-забірна картка (ф. № М-8, № М-9, № М-28, № 28а), акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (ф. № М-10), сигнальні вимоги (ф. № М-11а), акт про виявлений дефект устаткування (ф. № М-17), акт про залишки та списання матеріалів відкритого зберігання (ф. № М-22), акт про приймання – передавання обладнання до монтажу (ф. № М-15а) товарно-транспортна накладна (ф. № 1-Т). Інформацію первинних документів накопичують і групують у облікових регістрах: матеріальних звітах (ф. № М-19, № М-19а), звітах про обіг основних матеріалів (ф. № М-29).

Деталі і конструкції обліковуються і списуються на виробництво за первісною вартістю в розмірі фактичних витрат на їх придбання. Роботу будівельних машин і механізмів відображають у первинних документах, до яких належать: Рапорт про роботу будівельної машини (ф. № ЕБМ-1), який складають на кожну машину (механізм), що працює на об'єкті одну зміну. У рапорті вказують загальний корисний час роботи простої та їхні причини. Якщо будівельна машина працює понад одну зміну, складають Рапорт (ф. № ЕБМ-3). Подорожній лист будівельної машини (ф. № ЕБМ-2) використовується для обліку роботи автомобільних кранів та інших машин на автомобільному шасі. Рапорт про роботу будівельної машини (механізму) (ф. № ЕБМ-4) складають, якщо обсяг виконаної машиною роботи можна обчислити у натуральних показниках. Названі документи складають в одному примірнику і

використовують для нарахування заробітної плати працівникам, які обслуговують будівельні машини.

Для узагальнення роботи машин і механізмів призначена картка обліку роботи будівельної машини (механізму) (ф. № ЕБМ-5), яку складають окремо для кожної машини. Підсумкову інформацію цих карток переносять у зведені картки (звіти) за групами однорідних машин. З метою узагальнення даних про роботу будівельних машин (за місяць, рік) ведуть Журнал обліку роботи будівельних машин (механізмів) (ф. № ЕБМ-6).

На початку й по завершенні робіт будівельних машин і механізмів складають Акт про установку, пуск і демонтаж будівельної машини (ф. № ОЗ-5).

Витрати на утримання і експлуатацію власних і орендованих машин і механізмів у будівельній організації відображають по рахунку 23 «Виробництво», стаття «Експлуатація будівельних машин і механізмів», за їхніми видами або групами, й відносять на витрати за окремими об'єктами калькулювання за прямою ознакою на підставі первинних документів.

Загальновиробничі витрати поділяють на продуктивні, облік яких ведеться на аналітичному рахунку 9121, та непродуктивні, облік яких здійснюється на аналітичному рахунку 9122. Загальновиробничі продуктивні витрати включають витрати відповідно їх віднесення на цей аналітичний рахунок згідно НП(С)БО 16 «Витрати» та обумовлені потребами будівництва.

До загальновиробничих непродуктивних витрат належать: витрати на транспортне обслуговування начальників цехів, виконробів, майстрів будівельної організації; витрати на утримання та експлуатацію службових легкових автомобілів; витрати на службові відрядження понад норму, витрати на підготовку кадрів понад установленний ліміт (2 % від фонду оплати праці звітного періоду) та інші.

Загальновиробничі витрати розподіляються за методикою їх розподілу згідно П(С)БО 16 «Витрати» і відносяться розподілені на виробничу собівартість продукції (рахунок 23) і нерозподілені – на собівартість реалізованої продукції (рахунок 90). Загальновиробничі витрати розподіляються між об'єктами будівництва з використанням бази розподілу при нормальній потужності (пропорційно прямим витратам; обсягам доходів; прямим витратам на оплату праці; відпрацьованому будівельними машинами і механізмами часу тощо).

До витрат, які не включають до собівартості будівельно-монтажних робіт відносяться: адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати; витрати на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту. Вказані витрати обліковують на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» і 94 «Інші витрати операційної діяльності» за змістом відповідно до складових за НП(С)БО 16 «Витрати».

Адміністративні витрати можуть бути визначені витратами за будівельним контрактом, якщо: ці витрати безпосередньо пов'язані з використанням цього будівельного контракту; окреме відшкодування цих витрат за умовами цього будівельного контракту покладено на замовника.

Наприкінці звітного періоду витрати облічені на рахунках 92, 93, 94 відносять на фінансові результати діяльності, а відшкодування адміністративних витрат замовниками відображається як доходи і обліковується по кредиту рахунка 703.

До витрат, які також не включають до собівартості будівельно-монтажних робіт також відносять витрати неопераційної діяльності (фінансової, інвестиційної, від надзвичайних подій, що обліковуються відповідно на рахунках 95, 96, 97). Наприкінці звітного періоду зібрані суми по цих рахунках також відносять на фінансові результати діяльності будівельної організації.

Тимчасові будівлі і споруди можуть зводитись за рахунок коштів забудовника (замовника) (титульні об'єкти) або за рахунок накладних витрат будівельної організації (нетитульні об'єкти). До тимчасових будівель і споруд, відносяться огорожі основного об'єкта будівництва, складські приміщення, навіси, комори тощо.

Витрати на спорудження та розбирання таких об'єктів включають до виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт за відповідними статтями калькулювання й елементами витрат, якщо вони включені у кошторис на будівництво об'єкта. Господарські операції з обліку витрат на тимчасові будівлі і споруди будівельної організації наведені в табл. 3.23.

Таблиця 3.23.

Облік тимчасових будівель і споруд

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Відображаються витрати на придбання й будівництво (нетитульних) об'єктів	153	20 63,65,66
2. Введено в експлуатацію за первинною вартістю	113	153
3. Відображається нарахування зносу тимчасових (нетитульних) споруд і пристроїв	91	132
4. Списуються тимчасові споруди при їх ліквідації	132	113
5. Оприбутковуються матеріали від розбирання об'єктів за ціною можливого виконання або реалізації	20	746
6. Відображаються витрати на розбирання	976	66,65,68
7. Відносяться доходи і витрати на фінансові результати та визначається фінансовий результат	764	791
	791	976
	791	441

Облік витрат на спорудження (титульних) споруд і будов ведеться будівельною організацією на окремому субрахунку 233 «Некапітальні роботи» окремо за кожним з таких об'єктів.

Після завершення будівництва та введення тимчасових (титульних) споруд і будов в експлуатацію витрати їх будівництво, віднесені на субрахунок 233, списуються за рахунок коштів, накопичених на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», а стосовно будов і споруд, що належать до основних засобів – у дебет рахунка 10 «Основні засоби». Одночасно на повну вартість цих споруд і будов нараховується знос по кредиту рахунка 131. Вартість споруд, які не належать до основних засобів, відображають по дебету рахунка 11 «Інші необоротні матеріальні активи» і одночасно на повну їх вартість нараховується знос по кредиту рахунка 132. Сума зносу відноситься в дебет рахунка 23.

Для калькулювання собівартості будівництва здійснюють аналітичний облік за будівельними контрактами наростаючим підсумком до завершення виконання контракту на рахунку 23 «Виробництво» на окремих об'єктах обліку в журналі-ордері 5 або 5А (машинограмі). Записи в журналі-ордері (машинограмі) здійснюють на підставі первинних документів, згрупованих у відомостях розподілу матеріалів і заробітної плати та інших статей витрат за калькуляційними об'єктами. На підставі записів у журналі-ордері визначають фактичну

собівартість зданих забудовникові робіт. Головним регістром аналітичного обліку виконання будівельно-монтажних робіт у натуральній і вартісній формі є журнал обліку виконаних робіт (типова форма № КБ – 6), який веде відповідальна особа підрядчика.

Калькуляційною одиницею у будівництві вважають окремий будівельний об'єкт, на який є кошторис або кошторисно-фінансовий розрахунок. Будівельні організації можуть використовувати для обліку витрат на будівництво: рахунок 23 та рахунки класу 9 «Витрати діяльності» або рахунки класу 8 «Витрати за елементами». В таблиці 3.24 відображено облік витрат по будівництву з використанням рахунка 23 та рахунків класу 9.

Таблиця 3.24.

Кореспонденція рахунків у господарських операціях будівельної організації з використанням рахунка 23 та рахунків класу 9

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Отримано частину авансу підрядником	31	681
2. Відображено власні прямі витрати підрядника	23	13, 20, 65, 66
3. Відображено загальновиробничі витрати в частині: - витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин та механізмів	91	13, 20, 65, 66
- інших накладних загальновиробничих витрат	91	13, 20, 65, 66
4. Списано загальновиробничі витрати	23	91
5. Відображено адміністративні, інші операційні витрати і витрати на збут	92, 93, 94	13, 20, 65, 66
6. Виписано генпідрядником рахунок за виконані роботи	36	703
7. Одночасно відображено проміжні рахунки генпідрядником (без ПДВ)	238	239
8. Відображено ПДВ у рахунку генпідрядника (на всю суму ген підряду)	703	641
9. Списано власні витрати по закінчених роботах	903	23
10. Списано дохід на фінансовий результат	703	79
11. Списано накладні витрати (адміністративні, інші операційні витрати і витрати на збут) на фінансовий результат	79	92,93,94
12. Проведено залік авансу	681	36
13. Після закінчення будівельного контракту (умовна сума виставлених додатково в ході будівництва проміжних рахунків)	239	238

При використанні рахунків класу 8 «Витрати за елементами» витрати по кредиту відповідних рахунків за статтями витрат

відображають по дебету відповідних рахунків класу 8 (81, 82, 83, 84, 85) з використанням відповідних субрахунків по кожному з них. Віднесені суми витрат за окремими елементами та субрахунками рахунків класу 8 доцільно одночасно на підставі бухгалтерської довідки відносити в дебет рахунка 23 «Виробництво» за статтями витрат. Використання рахунків класу 8 необхідне для контролю витрат на будівництво за їх елементами, а відображення витрат по рахунку 23 важливе для накопичення інформації за статтями витрат по окремих об'єктах будівництва. Будівельне підприємство самостійно обирає метод обліку витрат з використанням тільки рахунка 23 або з використанням рахунків класу 8 та рахунка 23 «Виробництво».

Дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відрхувань, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом. Дохід за будівельним контрактом оцінюються за справедливою вартістю активів, які вже отримані або підлягають отриманню.

Оцінка доходу протягом виконання будівельного контракту переглядається у разі: погодження із замовником відхилень та / або претензій, які змінюють ціну будівельного контракту в періоди після його укладання; зміни узгодженої ціни будівельного контракту з фіксованою ціною за наявності умов, що передають її зміни.

Зміни оцінки доходу та витрат за будівельним контрактом або зміни оцінки кінцевого фінансового результату виконання контракту відображаються як зміна облікової оцінки згідно з П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

За умовами контракту може бути передбачено здійснення розрахунків за контрактом з **фіксованою ціною** або за контрактом за **ціною «витрати плюс»**. Можуть бути передбачені аванси за виконувані роботи.

Згідно затверджених типових форм первинних документів з обліку у будівництві передавання готових об'єктів будівництва забудовникові оформляють залежно від встановленої між сторонами форми розрахунків: Актом приймання виконаних робіт по завершеному будівництвом об'єкту (ф. № КБ-2) або Довідкою про вартість виконаних робіт і витрат за технологічними етапами й комплексними роботами (ф. № КБ-3). Ці документи складають згідно із Журналом обліку виконаних робіт (ф. № КБ-6).

Якщо будівельна організація виконує підрядні роботи із залученням бюджетних коштів або коштів підприємств, установ та організацій державної форми власності, то задача-прийняття робіт оформляється Актом на приймання виконаних підрядних робіт за формою № КБ – 2а. Якщо роботи будівельною організацією виконуються за рахунок різних джерел фінансування, то використовується Довідка про вартість виконаних підрядних робіт за формою № КБ – 3.

Довідку за формою № КБ – 3 щомісяця складають фахівці будівельного підприємства для визначення вартості виконаних обсягів підрядних робіт та витрат і проведення розрахунків за виконані підрядні роботи на будівництві.

Актами здачі робіт за формою КБ – 2 оформляють також виконані будівельні роботи за окремими конструктивними елементами. Роботи, виконані за договором субпідряднику, приймає генпідрядник у присутності представника замовника на підставі складеної субпідрядником довідки за формою № КБ – 3.

Розрахунки за виконані роботи, порядок здійснення яких визначає договір (контракт), можуть бути проведені повністю за виконані роботи за контрактом (угодою) або частково, шляхом проміжних платежів (за етапи, комплекси, окремі види робіт і послуг, конструктивні елементи). Замовник може переказати підрядникові передбачені угодою аванси, а підрядник може пред'явити замовникові для оплати проміжні рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом.

Розрахунки підрядника із забудовником (субпідрядника із генпідрядником) здійснюють за переданими для оплати рахунками за виконані роботи. Для накопичення даних про виконані роботи, переданих для оплати рахунків, і залишок незавершеного виробництва, про валову заборгованість забудовників (замовників) або забудовникам (замовникам) до рахунка 23 «Виробництво» відкривають субрахунки 238 «Незавершені будівельні контракти» і 239 «Проміжні рахунки». Сума проміжних рахунків відображається одночасно за дебетом субрахунка 238 і кредитом субрахунка 239. Записи на цих субрахунках здійснюють на суму рахунка до оплати (без непрямих податків) за виконані будівельні роботи (проміжний рахунок оплати) у тому періоді, в якому цей рахунок передано для оплати й відображено в обліку кореспонденцією рахунків: дебет рахунка 36 і кредит рахунка 703.

Після завершення будівельного контракту сальдо на субрахунках 238 і 239 списують зворотною кореспонденцією рахунків: дебет рахунка 239 і кредит рахунка 238.

Списання фактичних витрат за підрядом (об'єктом) або витрат за окремими етапами робіт, конструктивними елементами або комплексами згідно з умовами контракту відображається записом за дебетом рахунка 903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг» та кредитом рахунка 23 «Виробництво» з одночасним нарахуванням податкових зобов'язань: дебет рахунка 703, 704 і кредит рахунка 643, нарахування доходів включаючи ПДВ відповідно за дебетом рахунка 36 і кредитом рахунка 703. На підставі бухгалтерських довідок відображається закриття рахунків 903, 703, 704, а також рахунків витрат діяльності і віднесення відповідних сум на рахунок 791. На рахунку 791 шляхом порівняння кредитових і дебетових оборотів визначається фінансовий результат від реалізації підрядних робіт (об'єктів) – прибуток або збиток.

Господарські операції з обліку витрат, доходів і фінансових результатів підрядної організації від будівництва об'єктів наведені в табл. 3.25.

Таблиця 3.25.

Облік витрат, доходів і фінансових результатів підрядної організації на будівництві

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Відображаються прямі витрати на будівництво об'єкта	23	13,20,22, 63,64,65 66,37,68
2. Облічені загальновиробничі витрати	91	13,20,22, 63,64,65, 66,37,68
3. Віднесено загальновиробничі витрати	23,90	91
4. Облічені інші витрати	92,93 94	13,20,22, 63,65,66, 37,68
5. Прийнято вартість робіт субпідрядника по фактичній собівартості	23	63
ПДВ	644	63
6. Одержано аванс від забудовника	31	681
7. Прийнято виконані роботи відображаються доходи за справедливою вартістю активів	36	703
Податкові зобов'язання	703, 704	643
Одночасно визнаний дохід за будівельним контрактом		

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
відображається на рахунках 238 і 239	238	239
8. Списуються витрати діяльності на фінансові результати	791	92,93,94
9. Списуються прямі витрати за завершеними будівельними контрактами	903	23
Одночасно	239	238
10. Відображається залік авансу	681	36
11. Відображаються операції по визначенню фінансового результату	791	903
	703	791
	791	704
	791	92,93,94
	791	441
12. Одержано премію від замовника	311	703
13. Нараховано премію працівникам	23, 92	66, 66
14. Відображаються операції з одержаної премії на фінансовий результат діяльності	703	791
	903	23
	791	903
	791	92

Якщо сума проміжного рахунку за звітний період перевищує суму визнаного в цьому періоді доходу за будівельним контрактом без суми прямих податків, то різниця відображається за дебетом рахунку 36 «Рахунки з покупцями та замовниками» і кредитом субрахунку 239 «Проміжні рахунки», в іншому разі зазначений запис виконується способом сторно.

3.8. Облік витрат та послуг виробництв з комунального та соціального обслуговування сільського населення

Облік витрат і доходів житлово-комунального господарства.

До житлового господарства в сільській місцевості належать громадський житловий фонд (житлові будинки і нежитлові будівлі, пристосовані для житла), а також гуртожитки ліжкового типу.

Щороку на утримання та експлуатацію житлового господарства в сільськогосподарських кооперативах складається кошторис, в якому витрати і доходи планують окремо по житловому фонду, гуртожитках, цільових витратах та зборах.

Для забезпечення контролю за виконанням кошторису в бухгалтерському обліку витрати і доходи житлово-комунального господарства облічують на трьох аналітичних рахунках: витрати й

доходи житлового фонду; витрати і доходи гуртожитків; цільові витрати та збори.

При невеликому обсязі витрат на утримання гуртожитків їх можна облічувати разом із витратами на утримання житлового фонду. Останній у сільськогосподарських підприємствах використовують на основі договору найму житлового приміщення, в якому визначені взаємовідносини між наймодавцем і наймачем (квартиронаймачем).

Щоб забезпечити виконання умов договору щодо найму житлового приміщення та здійснення дієвого контролю за дотриманням кошторису, облік витрат житлового фонду здійснюють по статтях, а доходів – за джерелами надходження.

Витрати на утримання житлового фонду облічують за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; витрати на утримання домогосподарства; витрати на утримання основних засобів; інші витрати.

На першу статтю «Витрати на оплату праці» відносять нараховану основну і додаткову оплату праці двірникам, сторожам, прибиральницям, завідувачому житловим господарством, обліковому та іншому обслуговуючому персоналу. Заробіток цих працівників оплачують погодинно на основі табелів обліку робочого часу.

У статті «Відрахування на соціальні заходи» відображають відрахування на соціальне страхування.

Стаття «Витрати на утримання домогосподарства» включає всі витрати на санітарне очищення і благоустрій житлового господарства: очищення території та дахів будинків від снігу; вивезення сміття; поливання вулиць, тротуарів, скверів, клумб; витрати піску в зимовий період; витрати електроенергії на освітлення дворів, місць загального користування тощо; дезінфекція територій; заряджання вогнегасників; витрати на охорону праці й техніку безпеки; інші витрати.

По цій статті витрати облічують на підставі табелів обліку робочого часу, нарядів на відрядну роботу, дорожніх листів вантажного автомобіля, дорожніх листів трактора, накладних, лімітно-забірних карт тощо.

У статтю «Витрати на утримання основних засобів» включають витрати на поточний ремонт житлового фонду, а також амортизаційні відрахування (знос) по колодязях, парканах, внутрішньодворових приміщеннях, озеленувальних і декоративних насадженнях.

На статтю «Інші витрати» відносять: витрати на технічну інвентаризацію майна; витрати на утримання дитячих майданчиків; знос і витрати спецодягу та інших малоцінних і швидкозношуваних предметів; орендну плату за орендований в інших підприємствах житловий фонд та інші витрати.

На підприємствах, що мають значний житловий фонд і адміністративно – управлінський персонал, який утримується за кошторисом житлового господарства, виділяється окрема стаття «Витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу».

Джерелами покриття експлуатаційних витрат житлового фонду є платежі (доходи), що надходять від квартиронаймачів і орендарів нежитлових приміщень. Облік надходження цих доходів ведуть на аналітичному рахунку «Витрати і доходи житлового фонду» за статтями:квартирна плата; орендна плата за нежитлові приміщення; збори з орендарів на покриття експлуатаційних витрат домогосподарства; інші доходи.

По статті «Квартирна плата» облічують суми квартирної плати, які утримуються з квартиронаймачів за проживання в житлових приміщеннях. Розмір квартирної плати залежить від розцінки за 1м² житлової площі, її кількості та наявності у окремих мешканців пільг при оплаті. Розцінки за 1м² житлової площі затверджуються місцевими державними адміністраціями.

Суму щомісячно нарахованої квартирної доцільно відображати у відомості для обліку розрахунків із квартиронаймачами – Відомість аналітичного обліку розрахунків з мешканцями квартир та гуртожитків .

На статтю «Орендна плата за нежитлові приміщення» відносять суми орендної плати, які утримуються з організацій при передачі їм в оренду нежитлових приміщень для торговельних, промислових, складських та інших потреб. Ставки орендної плати встановлюються підприємством самостійно залежно від категорії населеного пункту, типу будівель і мети використання нежитлових будівель і споруд.

По статті «Збори з орендарів на покриття експлуатаційних витрат домогосподарства» облічують додаткові збори з орендарів за загальні для всього домогосподарства витрати на управління, експлуатацію і ремонт, розмір яких встановлюється у визначеному порядку.

У статті «Інші доходи» відображають доходи, одержані від передачі в оренду майна та інвентарю в розмірі середньорічної вартості їх зносу, від передачі в оренду житлових будинків тощо.

Гуртожитки призначені для проживання у них працівників господарства і лише в період їх роботи у підприємстві. Крім того, гуртожитки використовують для проживання сезонних працівників та тих, які залучені на сільськогосподарські роботи, студентів вузів і технікумів під час проходження виробничої практики.

Витрати на утримання гуртожитків облічують на окремому аналітичному рахунку «Витрати і доходи гуртожитків ліжкового типу» за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; витрати на утримання гуртожитків; витрати на експлуатацію обладнання та інвентарю; інші витрати.

Калькуляційною одиницею наданих послуг гуртожитків є собівартість ліжко-місяця. Витрати тут покриваються за рахунок плати за ліжко-місце, розмір якої залежить від благоустрою гуртожитків, виду наданих послуг. Розмір плати за ліжко-місце нині встановлюється кожним підприємством окремо.

Цільові витрати і збори (доходи) по кожному їх виду облічують на окремому аналітичному рахунку "Цільові витрати і збори" рахунка 23 «Обслуговуючі виробництва і господарства». До них входять: центральне опалення; освітлення; водозабезпечення; каналізація; гаряче водозабезпечення; газозабезпечення; користування радіотрансляційними точками; користування колективними антенами тощо.

Розрахунки за цільові витрати проводяться через підприємства незалежно від того, ким надаються ці послуги: комунальним господарством даного підприємства чи сторонніми організаціями.

По кредиту аналітичного рахунка «Цільові витрати і збори» за видами зборів облічують суми належних платежів (цільових зборів) із квартиронаймачів.

Сільськогосподарські підприємства можуть також отримувати послуги зі сторони підгалузей житлово-комунального господарства: житлового господарства, водопровідно-каналізаційного господарства, теплового господарства. Облік витрат у названих підгалузях організується у відповідності з Постановою КМУ Про забезпечення єдиного підходу до формування тарифів на комунальні послуги від 1 червня 2011 р. № 869.

Метою планування собівартості є визначення величини економічно обґрунтованих витрат необхідних для виконання робіт (надання послуг) кожного виду у планованому періоді, які відповідають

вимогам щодо їх якості. Розрахунки планової собівартості використовуються для планування цін (тарифів), визначення потреби в оборотних коштах, планування прибутку з метою виконання програм розвитку житлово-комунального господарства та визначення економічної ефективності цих заходів та виробництва в цілому.

Метою обліку є виявлення, вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення, зберігання та передача інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень, а також підготовка цієї інформації внутрішнім користувачам для оцінки та аналізу виконання планових показників, визначення результатів діяльності структурних підрозділів та підприємства в цілому, фактичної ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток та удосконалення виробництва, для планово-економічних та аналітичних розрахунків у процесі управління підприємством та здійснення контролю за використанням матеріальних, трудових та грошових ресурсів.

Облік витрат на підприємствах і організаціях житлово-комунального господарства здійснюється за прийнятою в теорії і практиці бухгалтерського обліку класифікацією витрат. Групування витрат за елементами та статтями калькуляції організується відповідно вимог НП(С)БО 16 «Витрати». Технологія ведення підгалузей житлово-комунального господарства вносить особливості у зміст елементів та статей витрат.

Відображення в обліку витрат (собівартості) на виконання робіт (надання послуг) здійснюється в кожній підгалузі згідно з робочим планом рахунків по вибору підприємства з використанням рахунків або субрахунків витрат першого, другого та третього порядку та дев'ятого класу або тільки 8 «Витрати за елементами», чи тільки рахунки 9 класу «Витрати діяльності».

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості на виконання робіт (надання послуг), собівартості реалізованих робіт (послуг), операційної та інших видів собівартості, а також змінних і постійних витрат та методів їх обліку і розподілу визначається підприємством самостійно з урахуванням доцільності і наводиться в Наказі про облікову політику.

Собівартість об'єктів витрат може визначатися в залежності від особливості організації діяльності підприємства, методів калькулювання із застосуванням різних систем виробничого обліку та

відповідних субрахунків бухгалтерського обліку. Впровадження системи виробничого обліку здійснюється підприємством самостійно.

Для обслуговування населення і виконання замовлень інших підприємств створюються **швейні майстерні** з пошиття одягу, рукавиць, спецодягу з матеріалів замовника і придбаних господарством. У майстернях ведуть роздільний облік власних і давальчих матеріалів за їх видами, а давальчих матеріалів – за замовниками. На кожне замовлення виписують квитанцію в двох примірниках, яка є бланком суворої звітності. Один примірник квитанції залишають у майстерні – він є підставою для видачі власних матеріалів для виконання замовлення. Другий примірник видають замовнику. Після виконання замовлення цей примірник квитанції здають у бухгалтерію господарства, і він є підставою для нарахування оплати праці за виконану роботу і списання з підзвіту завідуючого майстернею витрачених матеріалів. У бухгалтерії проводять звірку повноти надходження виручки в касу господарства при оплаті замовниками виконаної роботи.

Витрати швейної майстерні складаються з вартості витрачених матеріалів, нарахованої оплати праці, нарахувань на неї, витрат електроенергії, амортизації приміщення і обладнання та інших витрат, їх відображують на основі відповідних первинних документів.

Підприємства **громадського харчування** як різновиду торгівельно-виробничої діяльності покликані обслуговувати сільськогосподарських товаровиробників. Вони можуть функціонувати самостійно та розміщуватись на території сільської (селищної) ради, а входити складовими в сільськогосподарське підприємство як обслуговуючі галузі.

Діяльність підприємств громадського харчування складається із трьох взаємопов'язаних процесів: заготівля сировини для вироблення готової продукції, вироблення готової продукції, реалізація готової продукції.

У кожному підрозділі підприємства громадського харчування створюють бригади матеріально-відповідальних осіб, тому об'єктом бухгалтерського обліку є вартість сировини, продуктів і товарів, облік яких здійснюють окремо за кожною матеріально-відповідальною особою в натуральних і грошових вимірниках.

Під час надходження товарів і продуктів у комори підприємства громадського харчування їхню оцінку й облік здійснюють аналогічно до

надходження товарів на склади торговельних підприємств роздрібної торгівлі.

Масу, обсяг і кількість одержаних від постачальника продуктів і товарів встановлюють шляхом зважування, обміру і перерахунку. Визначають масу тари.

Підприємствам громадського харчування доцільно вести облік транспортно-заготівельних витрат на окремому рахунку із подальшим розподілом між реалізованими товарами та залишком їх на складі.

На підприємствах громадського харчування торгова націнка складається із торговельної націнки товарів, націнки і ПДВ.

При вивченні бухгалтерського обліку на підприємствах громадського харчування необхідно сформувати знання та вміння з таких питань:

1. Бухгалтерський облік і документальне оформлення запасів (продуктів) до комори підприємства громадського харчування: заготівля продуктів на ринку через підзвітну особу; купівля продуктів у постачальників за готівковий розрахунок; купівля продуктів у постачальників за безготівковий розрахунок; надходження сировини від замовника свята.

2. Рух запасів (продуктів) у коморі.

3. Калькуляція вартості страв.

4. Порядок заповнення калькуляційних карток.

5. Порядок заповнення технологічної документації для розробки і затвердження фірмових страв, кулінарних та кондитерських виробів.

6. Визначення фінансових результатів діяльності на підприємствах громадського харчування.

Важливим є вивчення порядку складання та використання первинних документів з обліку на підприємствах громадського харчування, зокрема таких документів:

- Заготівельний акт;
- Вимога до комори;
- Вимога – накладна;
- Контрольний розрахунок витрати продуктів за нормами рецептур на випущенні вироби;
- Калькуляційна картка
- Реєстраційний журнал фірмових страв та виробів;
- Акт на реалізацію і відпуск виробів кухні;
- Акт на продаж і відпуск виробів кухні;

- Звіт про рух продуктів і тари на кухні – складає матеріально відповідальна особа;
- Звіт про рух продуктів на виробництві;
- Норми використання санітарного одягу, санітарного взуття та санприспособування для працівників підприємств громадського харчування.

Послідовність облікового процесу на підприємствах громадського харчування схематично зображена на рис. 3.5.

Облік витрат у підприємствах громадського харчування організують залежно від їхнього виду і типу. По стаціонарних їдальнях облік витрат ведуть на субрахунок 235 «Обслуговуючі виробництва і господарства», до якого відкривають окремі аналітичні рахунки на кожну їдальню. По дебету рахунка 235 відображають проведені витрати, а по кредиту – вихід продукції.

Аналітичний облік витрат здійснюють за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; сировина (продукти); витрати на утримання основних засобів; знос малоцінного інвентарю; інші витрати.

На першу статтю «Витрати на оплату праці» відносять нараховані на основі табелів обліку робочого часу і нарядів на відрядну роботу суми основної та додаткової оплати праці працівникам їдалень.

За другою статтею відносять відрахування на соціальні заходи.

У статті «Сировина (продукти)» відображають вартість продуктів, відпущених у їдальню. Продукти для приготування їжі видають зі складу на основі накладних і лімітно-забірних карт на одержання матеріальних цінностей. В обліку ці операції показують як реалізацію продукції для громадського харчування. У витрати їдалень продукти включають за відпускними цінами.

На початок кожного року після складання і затвердження бізнес-плану затверджують відпускні ціни на продукти власного виробництва (м'ясо, сало, харчові субпродукти, овочі, фрукти тощо), які встановлюють на рівні планової, фактичної собівартості. По купованих харчових товарах (крупі, макарони, цукор, сіль та ін.) за відпускну приймають покупну ціну.

У бухгалтерії підприємства продукти, відпущені їдальням, облічують на рахунок 28 «Товари». При цьому продукти виробництва минулого року відображають за фактичною собівартістю, поточного –

за плановою, яку в кінці року доводять до фактичної, а куповані – за фактичною вартістю придбання.

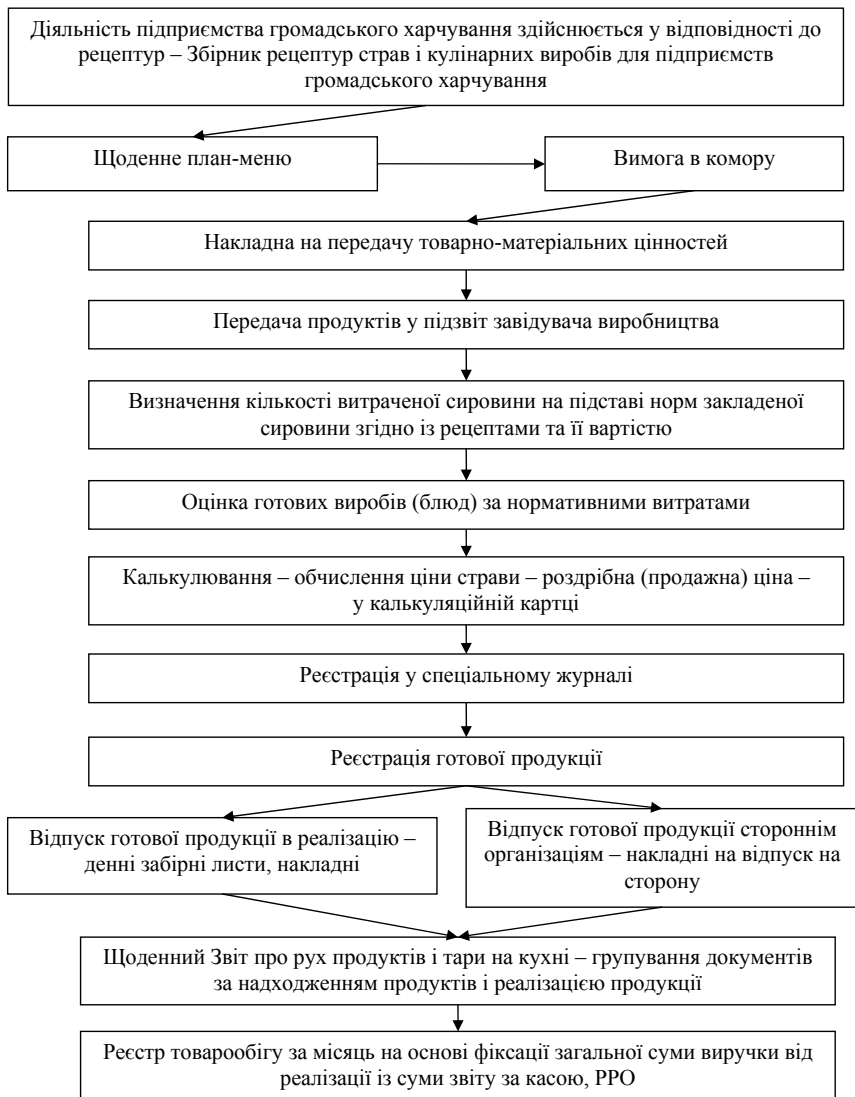


Рис. 3.5. Схема послідовності облікового процесу на підприємствах громадського харчування

Видачу продуктів із комори на кухню оформляють накладними згідно з меню на кожний день. Матеріально відповідальна особа (комірник або завідуючий їдальнею подає до бухгалтерії Звіт про рух продуктів і товарів у коморі з доданими до нього виправдними документами.

На статтю «Витрати на утримання основних засобів» відносять: амортизацію (знос) та витрати на ремонт (у межах ліміту) основних засобів їдальні, крім її будівлі: витрати на прибирання приміщення тощо.

Сільськогосподарські кооперативи можуть надавати їдальням безоплатно такі послуги, вартість яких включають у загальногосподарські витрати: опалення, освітлення, ремонт у межах ліміту та амортизацію будівлі (приміщення) їдальні: холодне і гаряче водозабезпечення; вартість палива для приготування їжі.

На статтю «Знос малоцінного інвентарю» відносять суми нарахованого зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів (спецодяг, спецвзуття, столові прибори та ін.), що знаходяться у користуванні. На відміну від інших виробництв, у підприємствах громадського харчування сільськогосподарського виробництва при відпуску в експлуатацію малоцінних предметів нараховують знос у розмірі 100% їхньої вартості. Ці предмети списують із балансу у міру повного їх зносу і непридатності для подальшого використання за рахунок раніше нарахованого зносу.

На статтю «Інші витрати» відносять витрати, не перелічені в попередніх статтях: на прання і ремонт столової білизни; вартість мийних та дезінфікуючих засобів; інші витрати.

Особливістю організації бухгалтерського обліку в громадському харчуванні є відображення на рахунках собівартості продукції в цілому за звітний період, оскільки собівартість конкретних видів продукції не визначається.

Собівартість готових страв та їхню реалізаційну ціну визначають у калькуляційних картках, яким присвоюється порядковий номер по реєстрації й номер, що відповідає номеру даної страви за збірником рецептур. У них вказують назву продуктів, які входять до складу страви, норми їх витрати, відпускні ціни, за якими продукти включають у калькуляцію, і вартість продуктів за цими цінами.

Щодня або в інші строки, встановлені головним бухгалтером підприємства, завідуючий виробництвом (або завідуючий їдальнею) на

основі чеків, відбитків касових апаратів, накладних та інших документів на відпуск виробів кухні складає Акт про реалізацію і відпуск виробів кухні, де вказує кількість реалізованих страв та їхню реалізаційну вартість.

Відпускну вартість реалізованих страв щомісяця списують із кредиту рахунка 235 «Обслуговуючі виробництва і господарства» в дебет рахунка 901 «Собівартість реалізованої готової продукції». По дебету рахунка 30 «Готівка» відображають суму виручки від реалізації блюд, яка є доходами їдальні і відображається по кредиту рахунка 701 «Дохід від реалізації готової продукції». Одночасно відображаються податкові зобов'язання.

Витрати на організацію харчування на польових станах (заробітна плата кухарів із відрахуваннями на соціальні заходи, вартість палива тощо) відносять на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», субрахунок 911 «Загальновиробничі витрати рослинництва». Реалізаційна ціна страв у таких тимчасових (сезонних) їдальнях складається лише з вартості витрачених продуктів.

Облік надходження і реалізації готової продукції кухонь на пунктах харчування сільськогосподарських підприємств (у кімнатах приймання їжі на фермах) організують таким чином. Готові страви, відпущені з базових їдалень на пункти харчування, списують у дебет рахунка 661 «Розрахунки по оплаті праці» з кредиту рахунка 235 «Обслуговуючі виробництва і господарства».

У кінці місяця результат від діяльності їдалень (прибуток або збиток) визначають по рахунку 791 на основі відповідних записів на закриття рахунків 901, 701, 704, 914.

У деяких сільськогосподарських підприємствах працівники харчуються в їдальнях і буфетах, що належать споживчій кооперації. В таких випадках витрати по наданню палива для опалення їдалень та приготування їжі, електроенергії, освітлення, водозабезпечення відносять за рахунок підприємств і включають у загальногосподарські витрати (рахунок 92).

Сільськогосподарські кооперативи можуть використовувати послуги інших обслуговуючих виробництв і господарств, а саме: **лазень, пекарень, санаторіїв пансіонатів, таборів відпочинку для школярів, закладів культурно-оздоровчого призначення.**

Витрати на утримання лазень звичайного типу і постійно діючих душевих облічують по кожному їх виду за встановленими статтями

витрат. Витрати на утримання лазень, душових і санпропускників, розмішених у підрозділах і необхідних там за характером виробництва, включають до складу загальновиробничих витрат відповідних підрозділів (котельні, тваринницькі комплекси, цехи, птахофабрики, теплиці тощо).

Для покриття витрат на обслуговування в лазнях і душових кооперативи використовують прибуток, що залишається у їх розпорядженні.

Доходи від діяльності лазень і душових відображають по рахунку 719 в кореспонденції з рахунками з обліку грошових коштів, а облічені витрати по рахунку 23 списують на рахунок 793.

Витрати з утримання пекарень облічують за встановленою номенклатурою статей витрат. Собівартість виготовлених пекарнями хлібобулочних виробів розраховують шляхом розподілу фактичних витрат за видами виробів пропорційно до їхньої вартості за роздрібними цінами. При виробництві одного виду виробів собівартість його визначається сумою фактичних витрат по пекарні.

Протягом року продукція пекарень оприбутковується за плановою собівартістю з кредиту рахунка 23 «Виробництво». У кінці року планова собівартість випущеної пекарнями продукції доводиться до рівня фактичної й аналітичний рахунок «Пекарня» закривається.

Витрати на утримання санаторіїв, пансіонатів та будинків відпочинку облічують на субрахунку 235 – аналітичний рахунок «Установи культурно-побутового призначення» по кожному їх виду за встановленою номенклатурою статей. Фактичні витрати на утримання цих об'єктів списують з кредиту рахунка 23 субрахунок «Установи культурно-побутового призначення», у дебет рахунка 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

Сільськогосподарські підприємства можуть видавати пільгові путівки своїм працівникам з частковою оплатою за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства. У деяких випадках профспілкові організації підприємств можуть за рахунок своїх коштів відшкодовувати значну частину (до 90%) вартості путівок у санаторії, пансіонати і будинки відпочинку.

Доходи від діяльності санаторіїв, пансіонатів та будинків відпочинку відносять на рахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», а витрати – на рахунок 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

Витрати на утримання таборів відпочинку для школярів облічують на окремому аналітичному рахунку «Табори відпочинку» рахунку 23 за встановленою номенклатурою статей. Ці витрати (часткова оплата путівок) відшкодовують через рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» за рахунок коштів батьків, профспілкових організацій та інших надходжень.

Невідшкодовані витрати на утримання таборів праці та відпочинку для школярів покриваються за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства. В таких випадках невідшкодована вартість путівок вважається соціальною пільгою і додається до заробітної плати працівників із метою оподаткування.

Доходи від діяльності таборів відпочинку для школярів відносять також на рахунок 703, а витрати – на рахунок 793.

Витрати на утримання закладів культурно-оздоровчого призначення (стадіон, басейн, тренувальний зал тощо) облічують по кожному їх виду за встановленою номенклатурою статей на аналітичному рахунку «Установи культурно-побутового призначення».

Для визначення фінансового результату кожного обслуговуючого виробництва і господарства доцільно складати спеціальні відомості (табл. 3.26 та 3.27), інформацію яких використовувати для прийняття рішень щодо підвищення ефективності їх діяльності.

Таблиця 3.26.

Відомість визначення фінансового результату виробництв і господарств, що обслуговують побутові потреби працівників за 20__ рік

№ п /п	Назва виробництв і господарств	Доходи	Витрати	Результати діяльності		Кореспонденція рахунків	
				Прибуток	Збиток	Дебет	Кредит
1	Житлово-комунальне господарство						
2	Лазні						
3	Ремонтно-пошивні майстерні						
4	Пральні						
5	Дитячий садок						
6							
Разом							

« __ » _____ 20 __ р.

Бухгалтер _____

Таблиця 3.27.

**Відомість визначення результатів діяльності підприємств
громадського харчування за 20 __ рік**

№ п /п	Назва підприємств громадського харчування	Доходи	Витрати	Результати діяльності		Кореспонденція рахунків	
				Прибуток	Збиток	Дебет	Кредит
1	Їдальня						
2	Буфет						
Разом							

« __ » _____ 20 __ р.

Бухгалтер _____

3.9. Облік державного фінансування розвитку виробництва продукції рослинництва і тваринництва

Сільськогосподарські товаровиробники отримують державну підтримку виробництва продукції рослинництва і тваринництва. Фінансування з державного бюджету сільськогосподарських товаровиробників здійснюється за бюджетними програмами, які охоплюють всі напрями діяльності аграрних підприємств. Основну суму складає підтримка аграрних підприємств у вирощуванні продукції рослинництва і тваринництва.

Касове виконання державного бюджету в умовах функціонування державної казначейської системи проводиться органами Державної казначейської служби шляхом фінансування та проведення платежів розпорядників коштів. Фінансування здійснюється в розмірі асигнувань передбачених розпорядниками коштів. Бюджетні кошти зараховуються на єдиний казначейський рахунок державного бюджету. Головним розпорядником бюджетних коштів для сільського господарства є Міністерство аграрної політики та продовольства України.

Головне управління Державної казначейської служби одержує від Міністерства фінансів затверджений розподіл доходів і видатків державного бюджету після прийняття та опублікування в пресі Закону про Державний бюджет.

Головні розпорядники коштів здійснюють фінансування нижчестоящих установ, підприємств на основі затверджених кошторисів доходів і видатків. Обсяги коштів та асигнування, які

виділяються з державного бюджету вони одержують від Міністерства фінансів. Визначена сума асигнування бюджетних коштів розподіляється між підвідомчими установами за адміністративними територіями та складається зведений кошторис доходів і видатків.

Фінансування розпорядників бюджетних коштів здійснюється за підрозділами бюджетної класифікації. Фінансування бюджетних установ та організацій проводиться територіальними органами Державної казначейської служби. Вони здійснюють витрати державного бюджету в межах одержаних від вищестоящего органу Державної казначейської служби коштів.

Облік витрат визначається на основі реєстрів проведення витрат. Проводять звірку розподілу коштів державного бюджету за територіями в розрізі підвідомчих установ бюджетної класифікації із доведеними лімітами асигнувань та кошторисами доходів і видатків з урахуванням залишків невикористаних асигнувань.

На підставі перевіреного розподілу коштів територіальні органи Державної казначейської служби складають у двох примірниках реєстри на здійснення видатків на відповідній території, один з яких передається відділу обліку лімітів видатків і контролю за виконанням кошторисів. Останній складають у двох примірниках для підготовки розпорядження на перерахування коштів. Розпорядження перевіряється відділом бухгалтерського обліку і звітності, затверджується начальником територіального органу Державної казначейської служби та передається операційно-контрольному відділу для здійснення перерахувань коштів територіальним органам Державної казначейської служби.

Облік бюджетних коштів за розпорядниками коштів в операційному відділі управління – відділі бухгалтерського обліку і звітності – ведеться на особових картках. Останні відкриваються для кожного реєстраційного рахунка який ведеться для обліку видатків розпорядників коштів органам Державної казначейської служби. В картці накопичується інформація про виділені бюджетні кошти, їх використання та залишок. Облік бюджетного фінансування здійснюється за кодами бюджетної класифікації.

Перерахування коштів бюджету проводиться з єдиного казначейського рахунка платіжним дорученням, яке подається до уповноваженого банку у вигляді електронних розрахункових документів каналами зв'язку в системі «клієнт банк».

При фінансуванні розпорядників коштів через територіальні органи Державної казначейської служби в уповноважених установах банків закриваються поточні бюджетні рахунки, а розпорядникам коштів відкривають реєстраційні рахунки.

Нормативними документами визначено правове регулювання фінансування державної підтримки сільськогосподарського виробництва. На рис. 3.6. відображено послідовність правового регулювання фінансування державної підтримки сільськогосподарського виробництва.

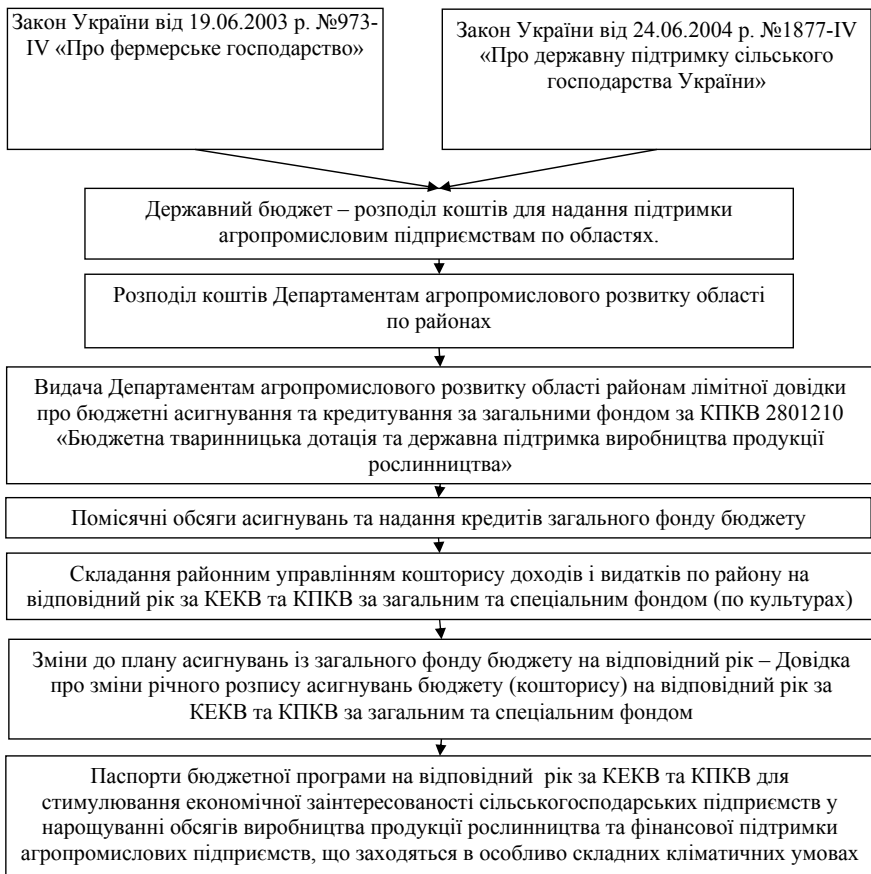


Рис. 3.6. Схема послідовності правового регулювання фінансування державної підтримки сільськогосподарського виробництва

Бюджетні кошти розподіляються Міністерством аграрної політики та продовольства України, департаментами агропромислового розвитку облдержадміністрації та управліннями агропромислового розвитку райдержадміністрацій пропорційно до сум, затверджених у планах асигнувань на відповідний період.

Для прийняття рішення щодо надання підтримки управління агропромислового розвитку райдержадміністрації утворюють комісії, до складу яких включаються начальник управління (голова комісії), представник районного фінансового управління, органу державної контрольно-ревізійної служби, державної податкової інспекції. Комісії перевіряють документальне оформлення права на фінансування виробництва продукції рослинництва і тваринництва. Це забезпечує своєчасність та якість складання документів на отримання фінансової підтримки.

Для отримання бюджетної підтримки виробництва продукції рослинництва і тваринництва сільськогосподарським товаровиробникам визначені переліки документів, які вони повинні подати у визначені строки районному управлінню агропромислового розвитку. Наприклад, для отримання дотації за приріст корів потрібно оформити такі документи:

- заявку;
- довідку про відкриття поточного рахунка, видану банком;
- копію звіту про виробництво продукції тваринництва, кількість сільськогосподарських тварин і забезпеченість їх кормами (форма № 24 (річна) станом на 1 січня;
- копію звіту про виробництво продукції тваринництва та кількість сільськогосподарських тварин (форма 24-сг (місячна) за січень – червень поточного року;
- виданий в установленому порядку витяг з Єдиного державного реєстру тварин про загальну кількість наявних ідентифікованих та зареєстрованих в установленому порядку корів, зокрема корів, що народжені у господарстві суб'єкта господарювання, який є юридичною особою і власником корів, станом на 1 січня та 1 липня поточного року.

При цьому в разі виявлення фактів порушень такому сільгосппідприємству припиняється надання будь-якої державної підтримки протягом цього та трьох наступних бюджетних періодів.

Копії поданих документів мають бути завірені в установленому порядку.

Бюджетні кошти не надаються підприємствам, що визнані банкрутами, проти яких порушено справу про банкрутство, що перебувають у стадії ліквідації або мають прострочену більше як півроку заборгованість перед державним і місцевими бюджетами (податкові платежі, позички) та Пенсійним фондом України.

Визначені також переліки необхідних документів, які повинні надати юридичні та фізичні особи для отримання дотацій на розвиток тваринництва.

Документальне оформлення права підприємств на отримання фінансової підтримки сприяє цільовому використанню державного фінансування, здійсненню контролю використання коштів державної підтримки.

Послідовність документального оформлення отримання підприємствами фінансової підтримки виробництва сільськогосподарської продукції на прикладі продукції рослинництва наведено на рис. 3.7.

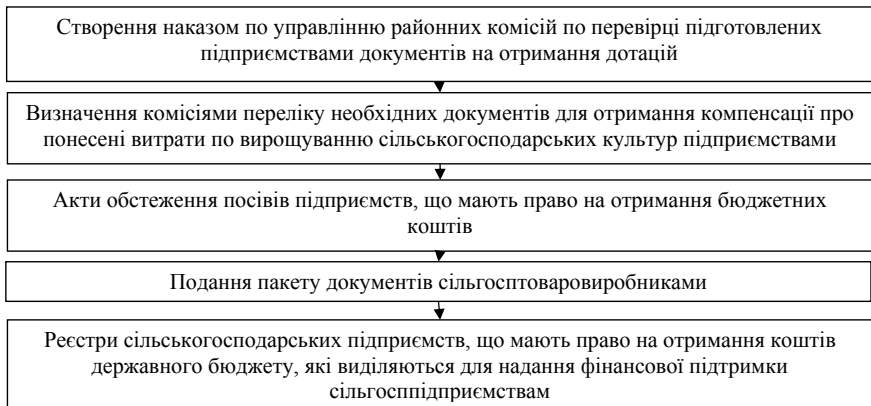


Рис. 3.7. Послідовність документального оформлення отримання підприємствами фінансової підтримки виробництва продукції рослинництва

На рис. 3.7 простежуються також функціональні обов'язки комісій. Комісія розглядає подані документи, перевіряє правильність документального права на фінансування за певною програмою та приймає рішення про включення товаровиробників до реєстру сільгосппідприємств, що мають право на отримання фінансової

підтримки з Державного бюджету. Звернення, що надходять від сільгосп підприємств для отримання підтримки, розглядаються комісією в порядку черговості надходження та реєструються у журналі обліку оформленому в установленому порядку. Перевірка забезпечує своєчасність та якість складання документів на отримання фінансової підтримки.

Комісія в межах доведеного до району обсягу бюджетних коштів визначає усереднений показник підтримки на 1 га сільгоспугідь по району пропорційно до наявної площі сільгоспугідь станом на 1 січня відповідного року в сільгосп підприємствах, по яких прийнято рішення про включення їх до реєстру. На підставі усередненого показника комісія визначає суму підтримки по кожному сільгосп підприємству та вносить їх до реєстру (таблиця 3.28).

Таблиця 3.28

Форма реєстру сільгосп підприємств району, що мають право на отримання фінансової підтримки з державного бюджету

Порядковий номер	Найменування сільгосп-підприємства	Код згідно з ЄДРПОУ	Площа сільгоспугідь, га	Сума фінансової підтримки, тис.грн.

Порядок використання коштів Державного бюджету України для надання фінансової підтримки агропромисловим підприємствам, що знаходяться в особливо складних кліматичних умовах, визначає механізм використання коштів, передбачених Міністерством аграрної політики та продовольства України у Державному бюджеті за спеціальною бюджетною програмою КПКВ. Підтримка таким підприємствам надається незалежно від організаційно-правової форми і форми власності, які займаються виробництвом сільськогосподарської продукції і розміщені на визначених постановою Кабінету міністрів територіях.

Документи, подані сільгосп підприємствами, реєстри та журнал обліку зберігаються протягом трьох років в управліннях агропромислового розвитку райдержадміністрації. Останні протягом п'яти робочих днів після завершення роботи комісії на підставі реєстрів подають районним відділенням Державної казначейської служби України розподіл асигнувань у розрізі сільгосп підприємств –

одержувачів бюджетних коштів. Перерахування бюджетних коштів проводиться відповідно до Порядку обслуговування Державного бюджету за видатками, затвердженого наказом Державного казначейства України від 25.05.2004р. № 89.

Департаменти агропромислового розвитку облдержадміністрацій за узагальненими показниками на основі звітів управлінь агропромислового розвитку райдержадміністрацій щоквартально подають до Міністерства аграрної політики та продовольства України звіт про кількість сільгосппідприємств, яким надано підтримку, її обсяги та напрями використання коштів. Мінагрополітики щоквартально подає Міністерству фінансів узагальнену інформацію щодо кількості сільгосппідприємств, яким надано підтримку, її обсягів та напрямів використання бюджетних коштів.

Фінансування державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників здійснює фінансово-кредитний відділ районних управлінь агропромислового розвитку як бюджетних організацій. Бухгалтерський облік у них ведеться за планом рахунків для бюджетних організацій.

На основі затвердженого плану рахунків районне управління агропромислового розвитку складає робочий план рахунків. Використовувані рахунки робочого плану рахунків для здійснення діяльності районного управління наведені в табл. 3.29.

Таблиця 3.29.

Робочий план рахунків департаменту агропромислового розвитку

Синтетичні рахунки		Субрахунки	
Код	Назва	Код	Назва
1	2	3	4
10	Основні засоби	103 104	Машини та обладнання Транспортні засоби
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети	221	Малоцінні та швидкозношувані предмети, що знаходяться на складі і в експлуатації
23	Матеріали і продукти харчування	234 235 238	Господарські матеріали і канцелярське приладдя Паливно-мастильні матеріали Запасні частини до машин і обладнання
30	Готівка	301	Готівка в національній валюті
31	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки на видатки установи
32	Рахунки в казначействі	321 322 324	Реєстраційний рахунок Особові рахунки Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку сум за дорученнями

Продовження табл. 3.30

1	2	3	4
33	Інші кошти	331 333	Грошові документи в національній валюті Грошові кошти в дорозі в національній валюті
36	Рахунки з іншими дебіторами	361 362 364 365	Розрахунки в порядку планових платежів Розрахунки з підзвітними особами Розрахунки з іншими дебіторами Розрахунки з сільгосп підприємствами по державній підтримці
40	Фонд у необоротних активах	401	Фонд у необоротних активах за їх видами
41	Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах	411	Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах за їх видами
63	Розрахунки за виконані роботи	631 633	Розрахунки з постачальниками та підрядчиками Розрахунки із замовниками за виконані роботи і надані послуги з не бюджетних коштів
64	Розрахунки із податків та платежів	641	Розрахунки за платежами і податками в бюджет
65	Розрахунки із страхування	651 652 653	Розрахунки з пенсійного забезпечення Розрахунки із соціального страхування Розрахунки із страхування на випадок безробіття
65	Розрахунки із страхування від нещасних випадків	654	Розрахунки із страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань
66	Розрахунки з оплати праці	661 668	Розрахунки із заробітної плати Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання
67	Розрахунки за іншими операціями і кредиторами	671 673 675	Розрахунки з депонентами Розрахунки за коштами одержаними на видатки за дорученнями Розрахунки з іншими кредиторами
70	Доходи загального фонду	701 702 704	Асигнування з державного бюджету на видатки установи та інші заходи Асигнування з місцевого бюджету на видатки установи та інші заходи Асигнування з державного бюджету бюджетної підтримки сільгосптоваровиробників
71	Доходи спеціального фонду	713 715	Доходи за іншими коштами Доходи спрямовані на покриття дефіциту загального фонду

1	2	3	4
80	Видатки із загального фонду	801	Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи
		802	Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи
		804	Видатки з державного бюджету на державну підтримку сільгосптоваровиробників
81	Видатки спеціального фонду	813	Видатки за іншими коштами

Документальне оформлення права підприємств на отримання фінансової підтримки сприяє цільовому використанню державного фінансування, здійсненню контролю використання коштів державної підтримки. Забезпечення послідовності обліку зобов'язань та фінансових зобов'язань передбачає дотримання передбачених термінів отримання фінансової підтримки сільгосптоваровиробників.

Одержані асигнування з бюджету за загальним фондом фінансово-кредитний відділ управління агропромислового розвитку відображає в Книзі обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань і картках аналітичного обліку отриманих асигнувань. На основі інформації книги та карток аналітичного обліку фінансово-кредитний відділ складає Реєстр зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів на суму отриманих зобов'язань, Реєстр фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів на суму фінансових зобов'язань на певну дату та Реєстр платіжних доручень розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів для проведення перерахувань державної підтримки конкретним підприємствам. Взаємозв'язок реєстрів та платіжних доручень наведено на схемі (рис. 3.8).

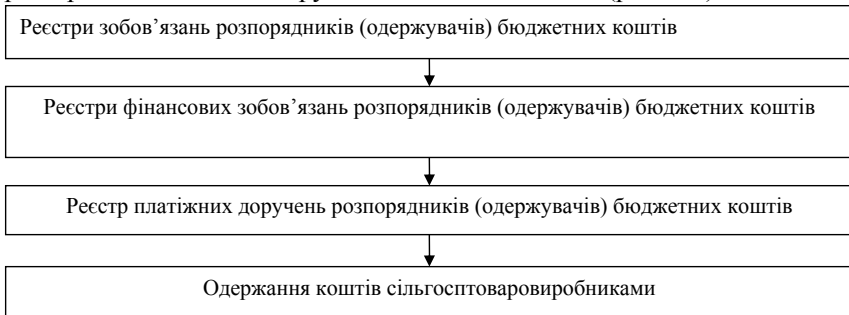


Рис. 3.8. Взаємозв'язок реєстрів та платіжних доручень в районному фінансово-кредитному відділі.

Загальна сума по реєстру зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів дорівнює частковим суммам по реєстрах фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів. Реєстри зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів підкріплюються Реєстрами платіжних доручень розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів. В останніх вказується назва одержувача – конкретні сільськогосподарські підприємства, МФО та рахунок одержувача і сума по кожному підприємству. Відображені в реєстрах суми бюджетних коштів на виробництво продукції рослинництва і тваринництва, а також на виконання інших програм підтримки сільськогосподарського товаровиробника підкріплюються відповідними документами. Органи Державної казначейської служби звіряють подані розпорядником реєстри зобов'язань і підтверджуючі документи на предмет відповідності даних, включених до реєстру, та перевіряють наявність залишків невикористаних асигнувань за відповідними кодами функціональної та економічної класифікації видатків. Забезпечення наведеної на схемі послідовності обліку зобов'язань та фінансових зобов'язань передбачає дотримання передбачених термінів отримання фінансової підтримки сільгосптоваровиробників.

Переважаюча більшість бюджетних установ організовують бухгалтерський облік за меморіально-ордерною формою обліку (як в умовах ручного ведення, так і при автоматизації). При цьому одержане бюджетне фінансування за кодами економічної класифікації видатків загального фонду облічується в картці аналітичного обліку отриманих асигнувань (форма № 294-А) та в багатографній картці (форма № 283). В останній відображаються господарські операції за кореспондуючими рахунками по дебету і кредиту рахунка 70 «Доходи загального фонду».

Багатографна картка призначена для обліку наявності бюджетного асигнування з державного бюджету на видатки установи та інші заходи на початок року, одержаного фінансування та інші операції, що відображають збільшення доходів загального фонду за місяць та їх використання. Для відображення господарських операцій з обліку коштів загального фонду з метою проведення записів у Головну книгу складається Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства – меморіальний ордер № 2 на підставі виписок банку. Інформація накопичується по

дебету та кредиту субрахунка 321 за кореспондуючими рахунками, підсумки меморіального ордера № 2 за місяць по кредиту субрахунка 321 переносяться в Головну книгу.

Касові видатки за субрахунком 321 здійснюються за кодами економічної класифікації та облічуються в картці аналітичного обліку касових видатків, а фактичні видатки коштів загального фонду – в картці аналітичного обліку фактичних видатків. Облік видатків проводиться за кодами економічної класифікації видатків. Картки аналітичного обліку касових і фактичних видатків загального фонду використовуються для контролю бюджетних асигнувань за кодами економічної класифікації видатків, визначення залишку асигнувань – за кодами економічної класифікації видатків та здійснених видатків, а також для складання звітності.

Облік коштів бюджетного фінансування на підтримку сільгосптоваровиробників фінансово-кредитний відділ здійснює на рахунку 322 «Особовий рахунок по бюджетній підтримці». Одержане бюджетне фінансування відображається по дебету рахунка 332 і кредиту рахунка 704 «Асигнування з державного бюджету бюджетної підтримки сільгосптоваровиробників».

Про відкриті асигнування на виконання програми загального фонду відповідно до кошторису розпорядника бюджетних коштів районного управління агропромислового розвитку банк, що обслуговує управління, видає управлінню виписку з рахунка з урахуванням КЕКВ про суми одержаного фінансування. У виписці вказується залишок коштів фінансування на рахунку та суми фінансування за кодами рахунків – одержувачів бюджетної підтримки в рахунок компенсації сільгосптоваровиробникам на отримання дотацій за посів відповідної культури. Суми дотацій визначають комісії на основі проведених обстежень понесених витрат.

Фінансово-кредитний відділ для проведення оплати дотацій виписує платіжні доручення кожному сільгоспвиробнику, що має право на отримання дотацій. Платіжні доручення виступають як документ для підкріплення одержуваних з бюджету дотацій і одночасно нарахування кредиторської заборгованості управління конкретному сільгосптоваровиробнику та документом для проведення оплати – погашення кредиторської заборгованості.

До виписки з рахунку додається реєстр документів, в якому відображається підтвердження асигнувань з бюджету по кожному сільгоспідприємству та здійснення йому оплати. Підставою є платіжні доручення.

Контрольні функції по використанню бюджетної підтримки здійснює також банк, в якому відкритий рахунок 322 певного районного відділення агропромислового розвитку. Для обліку коштів по рахунку 322 фінансово-кредитний відділ використовує меморіальний ордер № 2 та форму № 381 – авт., бюджет при автоматизованому веденні бухгалтерського обліку. Облік одержаного фінансування по рахунку 322 здійснюється за напрямками (кодами) програмної класифікації видатків. За цими кодами здійснюється перерахування з рахунка 322 сільгоспідприємствам.

Облік руху коштів по рахунку 322 здійснюється за напрямками одержаного асигнування з бюджету: по догляду за молодими садами, дотації по рослинництву, тваринництву, зрошувальних роботах, для оплати по кредитах та надання дотацій підприємствам, що знаходяться в особливо складних кліматичних умовах. У меморіальному ордері № 2 вказуються одержані асигнування з бюджету, плата коштами окремих програм фінансування та невикористані грошові кошти на початок місяці на окрему програмну ціль.

Послідовність записів господарських операцій по рахунку 322, яка використовується в районному управлінні наведена на рис. 3.9.



Рис. 3.9. Облік грошових коштів по рахунку 322

Облік розрахунків з сільгосптоваровиробниками за надані їм компенсації за відповідною програмою управління здійснює на рахунку

365 «Розрахунки з іншими дебіторами». Для ведення аналітичного обліку по розрахунках з кожним таким підприємством управління використовує меморіальний ордер № 4 Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами. Вона складається в розрізі кодів економічної класифікації видатків по кожній даті отримання фінансування державної підтримки та проведення перерахунів дотацій кожному сільгосптоваровиробнику, що має право на їх отримання. На основі первинних документів з обліку розрахунків по державній підтримці в системі автоматизованої форми обліку складається оборотно-сальдова відомість по рахунку 365 по розрахунках з конкретними сільгосппідприємствами.

Нарахування бюджетної підтримки сільгосппідприємствам відображаються по дебету рахунка 804 «Видатки з державного бюджету на державну підтримку сільгосптоваровиробників» і кредиту рахунка 365. Оплата підприємствам кредиторської заборгованості по бюджетній підтримці відображається по дебету рахунка 365 і кредиту рахунка 322.

Доцільно для обліку розрахунків з сільгосппідприємствами по бюджетному фінансуванню використовувати рахунок 675 «Розрахунки з іншими кредиторами», а не рахунок 365. Облік операцій по рахунку 675 ведеться в меморіальному ордері № 6 Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами, яка побудована подібно до меморіального ордеру № 4. Послідовність записів у меморіальному ордері №6 по рахунку 675 стосовно розрахунків по державній підтримці з сільгосппідприємствами наведено на рис. 3.10.



Рис. 3.10. Облік розрахунків з підприємствами з бюджетної підтримки

Розглянутий облік надходження та використання коштів державної підтримки в районному управлінні агропромислового розвитку відповідає вимогам контролю їх цільового одержання та використання.

Методологія, організація та техніка бухгалтерського обліку в бюджетних установах України на нинішньому етапі законодавчо регульовані і спрямовані на розробку нормативних матеріалів та вдосконалення обліку.

4 ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ КООПЕРАТИВІВ

4.1. Правові засади та порядок створення сільськогосподарських кооперативів.

Кооперація – система кооперативних організацій, створених з метою задоволення економічних, соціальних та інших потреб своїх членів.

Діяльність кооперативів базується на нормах Конституції України, Цивільного, Господарського, Податкового і Земельного кодексів України, Законів України «Про кооперацію», «Про сільськогосподарську кооперацію», інших нормативно-правових актів.

Господарським кодексом України (стаття 93) передбачено, що підприємством колективної власності визнається корпоративне або унітарне підприємство, яке діє на основі колективної власності засновника (засновників).

З метою здійснення господарської діяльності на засадах підприємництва громадяни можуть утворювати виробничі кооперативи. Виробничим кооперативом визнається добровільне об'єднання фізичних осіб на засадах членства з метою спільної виробничої або іншої господарської діяльності, що базується на обов'язковій їх особистій трудовій участі та об'єднанні майнових пайових внесків, участі в управлінні та розподілі доходу між членами кооперативу відповідно до їх участі у його діяльності.

Загальні принципи, поняття та норми утворення, забезпечення функціонування, управління та ліквідації сільськогосподарського кооперативу і кооперативних об'єднань, контроль за їх діяльністю, права та обов'язки їх членів, формування майна, фондів, цін і тарифів на продукцію та послуги, а також трудові відносини у таких кооперативах та об'єднаннях регулюються Законом України «Про кооперацію».

Виробничі сільськогосподарські кооперативи створюються та здійснюють свою діяльність за принципами представленими на рисунку 4.1.



Рисунок 4.1. Основні принципи створення та діяльності сільськогосподарських виробничих кооперативів

Законом України «Про сільськогосподарську кооперацію» визначено, сільськогосподарський кооператив – юридична особа, утворена фізичними та/або юридичними особами, які є виробниками сільськогосподарської продукції і добровільно об'єдналися на основі членства та на засадах самоврядування для провадження спільної господарської та іншої діяльності з метою задоволення економічних, соціальних та інших потреб.

Засновниками сільськогосподарського кооперативу можуть бути юридичні та /або фізичні особи, які досягли 16 річного віку.

Вступ до сільськогосподарського кооперативу здійснюється на підставі письмової заяви, що подається правлінню (голові) сільськогосподарського кооперативу. Особа, яка подала заяву про вступ до сільськогосподарського кооперативу, вносить вступний внесок вклад у порядку та розмірах, визначених відповідно до статуту такого кооперативу.

Сільськогосподарські виробничі кооперативи провадять господарську діяльність, основною метою якої є отримання доходу, та реалізують свою продукцію за цінами, що встановлюються самостійно

на договірних засадах з покупцем, і є суб'єктами підприємницької діяльності.

Право власності на землю може набуватися сільськогосподарським виробничим кооперативом шляхом внесення до пайового фонду земельних ділянок його членами, а також придбання земельних ділянок за договорами купівлі–продажу, дарування, міни, іншими правочинами.

Право власності на землю та право користування земельною ділянкою набувають сільськогосподарські виробничі кооперативи відповідно до Земельного кодексу України.

У разі виходу, виключення з кооперативу чи ліквідації кооперативу фізична особа, яка внесла свій майновий пай у формі земельної ділянки, отримує свій майновий пай виключно у формі земельної ділянки, тобто в натурі (на місцевості). У разі ліквідації кооперативу майновий пай у формі земельної ділянки не може бути використаний для виплати заробітної плати працівникам, виконання зобов'язань перед бюджетом, банками та іншими кредиторами.

Обслуговуючі сільськогосподарські кооперативи утворюються шляхом об'єднання фізичних та/або юридичних осіб – виробників сільськогосподарської продукції для організації обслуговування, спрямованого на зменшення витрат та/або збільшення доходів членів цього кооперативу під час провадження ними сільськогосподарської діяльності та на захист їх економічних інтересів.

Процес утворення кооперативу поділяється на два основні етапи:

- 1- організаційний етап;
- 2- етап реєстрації кооперативу.

Перший має такі основні стадії:

а) встановлення ініціатором (або ініціативною групою) на добровільній основі тих, хто бажає створити сільськогосподарський кооператив;

б) вивчення кооперативного та іншого законодавства, яке регулює діяльність кооперативів, підготовка проектів документів необхідних для реєстрації (зокрема, Статуту);

в) проведення загальних зборів тих, хто бажає створити кооператив (установчі збори), прийняття статуту.

Основні вимоги щодо статутів сільськогосподарських кооперативів встановлює ст. 7 Закону України «Про сільськогосподарську кооперацію», в якій вказано, що статут

кооперативу є основним правовим документом, що регулює його діяльність, визначено перелік основних положень, які повинні мати місце в статуті, регламентовано порядок прийняття статуту та внесення до нього змін і доповнень.

У статуті визначаються: найменування кооперативу та його місце знаходження; предмет і мета діяльності; порядок вступу до кооперативу і виходу з нього; права і обов'язки членів кооперативу; органи управління; порядок їх формування і компетенція; формування неподільного і інших фондів; форми трудової участі та оплати праці членів кооперативу; розподіл доходів кооперативу; співвідношення між кооперативними виплатами та виплатами на паї; умови ліквідації та реорганізації кооперативу. До статуту можуть включатися й інші положення, пов'язані з особливостями діяльності кооперативу, що не суперечать законодавству України. До таких положень належать основні засади земельних відносин, принципи господарської діяльності, регулювання праці та її оплати, основи зовнішньоекономічної діяльності кооперативу тощо (зразок статуту наведено у додатках А та Б).

Найменування сільськогосподарського кооперативу має містити інформацію про його організаційно-правову форму – «сільськогосподарський кооператив» та назву, що складається з власної назви та може містити інформацію про вид діяльності (виробничий, переробний, заготівельно-збутовий, постачальницький, сервісний, багатофункціональний тощо) сільськогосподарського кооперативу.

Зміни й доповнення до статуту вносяться у порядку, встановленому для його прийняття, тобто більшістю голосів членів кооперативу, присутніх на загальних зборах, з оформлення протоколу зборів.

Другим етапом є державна реєстрація кооперативу, як суб'єкта підприємницької діяльності. Державна реєстрація сільськогосподарського кооперативу підлягає у порядку встановленому Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань», протягом 60 днів з дня проведення установчих зборів.

Для проведення державної реєстрації юридичної особи засновник (засновники) або уповноважена ними особа повинні особисто подати державному реєстратору (надіслати поштовим відправленням з описом вкладення або в разі подання електронних документів подати опис, що

містить відомості про надіслані електронні документи, в електронній формі) наступні документи:

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

2- примірник оригіналу (ксерокопію, нотаріально засвідчену копію) рішення засновників або уповноваженого ними органу про створення юридичної особи у випадках, передбачених законом;

3- два примірники установчих документів (у разі подання електронних документів – один примірник);

4- документ, що засвідчує внесення реєстраційного збору за проведення державної реєстрації юридичної особи. У разі подання електронних документів для проведення державної реєстрації юридичної особи підтвердженням внесення плати за проведення державної реєстрації юридичної особи є примірник електронного розрахункового документа, засвідченого електронним цифровим підписом;

5- інформацію з документами, що підтверджують структуру власності засновників – юридичних осіб, яка дає змогу встановити фізичних осіб – власників істотної участі цих юридичних осіб.

Члени виробничого кооперативу зобов'язані на момент державної реєстрації внести не менше 10 % пайового капіталу, а іншу частину – протягом року від дня реєстрації.

4.2. Облік капіталу сільськогосподарських кооперативів.

Статтею 20 Розділу V Закону України №819-IX визначено, що джерелами формування майна сільськогосподарського кооперативу є:

- * вступні внески та вклади (у тому числі додаткові вклади);
- * членські та цільові внески його членів;
- * кошти, що надходять від провадження господарської діяльності кооперативу;
- * кошти, що надходять від провадження господарської діяльності створених кооперативом підприємств., установ, організацій, сільськогосподарських кооперативних об'єднань, учасником яких він є;
- * кошти, отримані як державна фінансова підтримка згідно із Законом України «Про державну підтримку сільського господарства України»;

* грошові та майнові пожертвування, благодійні внески, гранти, гуманітарна допомога, безоплатна технічна допомога юридичних і фізичних осіб, у тому числі іноземних;

* інші надходження, не заборонені законодавством.

Таким чином, майно виробничого кооперативу становить колективну власність кооперативу. Виробничий кооператив є власником будівель, споруд, майнових внесків його членів, виготовленої ним продукції, доходів одержаних від її реалізації та іншої діяльності, передбаченої статутом кооперативу, іншого майна придбаного на підставах, не заборонених законом.

Володіння, користування та розпорядження майном сільськогосподарського кооперативу здійснюється органами управління такого кооперативу відповідно до їхньої компетенції визначеної статутом.

Для забезпечення статутної діяльності сільськогосподарський кооператив у порядку, передбаченому статутом, формує статутний капітал, а також фонд розвитку та резервний фонд.

Члени кооперативу можуть передавати як пайовий внесок право користування належною їм земельною ділянкою у порядку визначеному земельним законодавством. За земельну ділянку, передану виробничому кооперативу в користування, з кооперативу може справлятися плата у розмірах, визначених загальними зборами членів кооперативу.

Для здійснення господарської та іншої діяльності виробничий кооператив за рахунок власного майна формує відповідні фонди. Майно виробничого сільськогосподарського кооперативу відповідно до Господарського кодексу України та його статуту поділяється на пайовий і неподільний фонди. Неподільний фонд утворюється за рахунок вступних внесків і майна кооперативу (за винятком землі). Пайові внески членів кооперативу до нього не включаються. Розміри пайових внесків до кооперативу встановлюються в рівних частинах та/або пропорційно очікуваній участі члена кооперативу в його господарській діяльності.

Одним з основних джерел формування власного капіталу є внески членів сільськогосподарського кооперативу – пай, додатковий пай, вступні, членські, цільові внески (табл. 4.1).

Для узагальнення інформації про стан і рух коштів різних видів власного капіталу – статутного, пайового, у дооцінках, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених

прибутків (непокритих збитків), цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів призначені рахунки 4 класу.

Рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» призначено для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного й іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства відповідно до законодавства і установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу.

Таблиця 4.1.

Джерела формування власного капіталу сільськогосподарських виробничих кооперативів

Назва фонду	Рахунок, субрахунок	Джерело формування
1	2	3
Пайовий	4021 «Пайовий капітал»	1. Пай (обов’язковий разовий чи періодичний поворотний внесок членів сільськогосподарського кооперативу у його створення і розвиток); 2. Додатковий пай (добровільний поворотний внесок членів сільськогосподарського кооперативу понад пай у пайовому капіталі)
Неподільний	4022 «Неподільний капітал»	1. Вступні (разові) та членські (періодичні) внески членів сільськогосподарського кооперативу (неповоротні); 2. Відрахування від доходу сільськогосподарського кооперативу
Спеціальний	422 «Інший вкладений капітал»	1. Цільові внески членів сільськогосподарського кооперативу (вносяться для виконання конкретних завдань);
		2. Інші не заборонені законом надходження для забезпечення статутної діяльності сільськогосподарського кооперативу
Резервний	43 «Резервний капітал»	1. Відрахування від прибутку кооперативу; 2. Перерозподіл неподільного фонду; 3. Безповоротна фінансова допомога; 4. Благодійні внески; 5. Інші не заборонені законом надходження для покриття можливих втрат (збитків).

За кредитом рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» відображається збільшення зареєстрованого і пайового капіталу, а також надходження внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення).

Рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» має такі субрахунки:

- 401 «Статутний капітал»;
- 402 «Пайовий капітал»;
- 403 «Інший зареєстрований капітал»;
- 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу».

На субрахунку 402 «Пайовий капітал» відображається і узагальнюється інформація про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

Особливістю пайового капіталу є те, що його розмір не реєструється у статуті кооперативу, тому внески нових членів кооперативу чи вихід з членів кооперативу не вимагають перереєстрації статуту в органах державної влади. У зв'язку з цим пайовий капітал формується в міру фактичної передачі пайовиками своїх внесків. Єдиної законодавчої бази формування і руху пайового капіталу не існує. А тому кожний кооператив при вирішенні таких питань керується нормами спеціального законодавства і власного статуту.

Джерелами формування майна кооперативу є: вступні, членські та цільові внески його членів, паї та додаткові паї; майно, добровільно передане кооперативу його членами; кошти, що надходять від провадження господарської діяльності.

Для обліку внесків до пайового капіталу виробничого кооперативу пропонується використовувати субрахунки:

- 4021 «Неподільний капітал»;
- 4022 «Основний пайовий капітал»;
- 4023 «Додатковий пайовий капітал».

Неподільний капітал формується із вступних внесків учасників, основний пайовий капітал включає паї (майнові внески), а додатковий пайовий капітал включає додаткові внески членів кооперативу за рахунок власних коштів), частки доходу на пай (дивіденди), інші внески.

Аналітичний облік за субрахунком 402 ведеться за видами капіталу, а також у розрізі учасників. При цьому враховується, що пайовий капітал формується за рахунок обов'язкового внеску засновника (члена кооперативу), що має вартісний вираз і належить

фізичній особі на правах власності, у тому числі грошей, майнових прав та/або земельної ділянки.

Майнові внески оформляють первинними документами, прийнятими для операцій передачі відповідного майна, наприклад: необоротні матеріальні активи – актами приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗСГ-1), запаси – накладними (внутрішньогосподарського призначення) (форма № ВЗСГ-8) тощо. Майно вноситься також на підставі акту приймання-передачі майна. В акті міститься опис майна, що вноситься, його грошова оцінка, дата, на яку майно вноситься до кооперативу, підпис члена кооперативу, що вносить таке майно, підпис голови кооперативу та печатка. Після передачі майна кооперативу в його члена виникає право на пай – частку в майні кооперативу у вартісному вираженні.

Облік паїв членів кооперативу здійснюється в пайових книжках, пайових посвідченнях, картках пайовиків, інших документах, які засвідчують рух паїв, а також у реєстрах аналітичного та синтетичного обліку.

Обов'язкові пайові внески підлягають поверненню при ліквідації підприємства. На загальних зборах може бути ухвалено рішення про внесення додаткових пайових внесків. Такі внески повертаються членам кооперативу за першою їхньою вимогою. Кооператив має право за рахунок обов'язкових пайових внесків покрити збиток, отриманий за результатами господарської діяльності.

Рахунок 42 «Додатковий капітал» призначено для узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу.

За кредитом рахунку 42 «Додатковий капітал» відображається збільшення додаткового капіталу, за дебетом – його зменшення.

Рахунок 42 «Додатковий капітал» має такі субрахунки:

- 421 «Емісійний дохід»;
- 422 «Інший вкладений капітал»;
- 423 «Накопичені курсові різниці»;
- 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»;
- 425 «Інший додатковий капітал».

На субрахунку 422 «Інший вкладений капітал» обліковують інший вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески тощо без рішень про зміни розміру статутного капіталу.

На субрахунку 423 «Накопичені курсові різниці» узагальнюється інформація про курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході.

На субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб. Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об'єктів необоротних активів (окрім землі) і при вибутті таких активів і землі.

На субрахунку 425 «Інший додатковий капітал» обліковують інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище субрахунків, зокрема капітал у сумі вартості необоротних активів, отриманих за договором оренди цілісних майнових комплексів.

Рахунок 43 «Резервний капітал» призначено для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку.

За кредитом рахунку 43 «Резервний капітал» відображається створення резервів, за дебетом – їх використання. Сальдо цього рахунку відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду.

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами та напрямками використання. За дебетом рахунок 43 «Резервний капітал» кореспондує з кредитом рахунків: 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», 67 «Розрахунки з учасниками», за кредитом – з дебетом рахунків 42 «Додатковий капітал», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Кореспонденцію рахунків з формування та використання капіталу сільськогосподарського виробничого кооперативу наведено в табл. 4.2.

Таблиця 4.2.

**Кореспонденція рахунків з формування та використання капіталу
сільськогосподарського виробничого кооперативу**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Надходження готівки до обов'язкового паю	301	4021
2. Надходження додаткового паю як коштами, так і матеріальними цінностями	301, 311, 10, 11, 12, 15, 20, 21, 23, 28	4021
3. Надходження вступних та членських внесків членів кооперативу	301, 311	4022
4. Використано прибуток поточного року на поповнення неподільного фонду	443	4022
5. Отримано цільові внески для формування спеціального фонду	301, 311, 20	422
6. Спрямовано прибуток поточного року на формування резервного фонду	443	43
7. Перерозподіл неподільного фонду	4022	43
8. Отримано безповоротну фінансову допомогу на формування резервного фонду	311	43
9. Використано обов'язкові пайові внески на покриття отриманого збитку	4021	442
10. Відображено виділення паю члену кооперативу, при виході з виробничого сільськогосподарського кооперативу	4021	672
11. Повернення паю члену кооперативу грошовими коштами	672	301, 311

Для синтетичного обліку власного капіталу сільськогосподарських кооперативів рекомендується використовувати форму журналу-ордера № 7 с.-г. Аналітичний облік за кожним синтетичним рахунком слід вести в окремих таблицях цього журналу-ордера.

4.3. Особливості формування, використання та облік фінансових результатів.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» визнані доходи у бухгалтерському обліку класифікуються за такими групами:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного податку тощо).

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

До складу інших операційних доходів включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема: дохід від операційної оренди активів; дохід від курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

До складу фінансових доходів включаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

До складу інших доходів, зокрема, включаються: дохід від реалізації фінансових інвестицій, дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Фінансовими результатами діяльності будь-якого підприємства, в тому числі і сільськогосподарського кооперативу, є прибуток чи збиток. Прибуток посідає одне з головних місць у загальній системі вартісних інструментів ринкової економіки. Він є головною метою підприємницької діяльності, основним спонукальним мотивом будь-якого бізнесу.

Фінансовий результат (прибуток чи збиток) у бухгалтерському обліку визначається порівнянням суми отриманих доходів та витрат, понесених для отримання цих доходів.

Так як доходи та витрати діяльності відображаються за видами діяльності на відповідних рахунках 7 та 9 класів, то і фінансові результати поточного звітного періоду формуються на окремих субрахунках рахунку 79 «Фінансові результати» за видами діяльності. Завдяки цьому в обліку отримується інформація про фінансові

результати за видами діяльності, тобто, за сукупністю економічно однорідних операцій.

Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства призначений рахунок 79 «Фінансові результати». За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої діяльності».

На субрахунку 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 та іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), за дебетом – сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»).

На субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом – списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі».

На субрахунку 793 «Результат від іншої діяльності» визначається прибуток (збиток) від іншої діяльності підприємства. За кредитом рахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої діяльності підприємства, за дебетом – списання витрат з рахунку 97 «Інші витрати».

Кореспонденції рахунків з обліку фінансових результатів діяльності кооперативу наведено в табл. 4.3.

Таблиця 4.3.

Кореспонденції рахунків з обліку фінансових результатів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Списуються витрати операційної діяльності:		
- собівартість реалізації	791	90
- інші операційні витрати	791	94
- адміністративні витрати	791	92
- витрати на збут	791	93
2. Списуються доходи:		
- чистий дохід від реалізації	70	791
- інші операційні доходи	71	791
3. Фінансовий результат від операційної діяльності переноситься на рахунок 44:		
Прибуток	791	441
Збиток	442	791
4. Нараховано податок на прибуток	98	641
5. Списані витрати з податку на прибуток	791	98

Продовження табл. 4.3

1	2	3
6. Списано суму податку на прибуток на збитки	442	791
7. Списуються фінансові витрати	792	95, 96
8. Списуються фінансові доходи	72, 73	792
9. Фінансовий результат від фінансових операцій переноситься на рахунок 44:		
Прибуток	792	441
Збиток	442	792
10. Списуються інші витрати	793	96
11. Списуються інші доходи	74	793
12. Фінансовий результат від іншої діяльності переноситься на рахунок 44:		
Прибуток	793	441
Збиток	442	793

Підприємства, які для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8 «Витрати за елементами», субрахунки рахунку 79 дебетують у кореспонденції з кредитом рахунків 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і з кредитом рахунків класу 8 «Витрати за елементами» у порядку закриття цих рахунків.

Сільськогосподарські виробничі кооперативи зобов'язані для обліку фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності використовувати вимоги П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Відповідно до цього положення фінансовий результат від основної діяльності визначається в декілька етапів та складається з наступних складових:

1. Фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;
2. Фінансовий результат від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;
3. Фінансовий результат від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу.

При цьому доходи, витрати та фінансові результати відносяться до операційної діяльності. Планом рахунків для їх обліку передбачено рахунки:

– 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

– 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».

При первісному визнанні сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів вони оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу. Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» за цими операціями визнається дохід або витрати.

Доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних протягом звітного (календарного) року, визначається як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції оцінених за справедливою вартістю (за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу) та витратами, що пов'язані з біологічними перетвореннями.

Витрати на біологічні перетворення обліковуються відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати» на рахунку 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати» за окремими об'єктами обліку, що мають відповідати об'єктам обліку біологічних активів (окремі види біологічних активів та / або їх групи). За цими ж об'єктами відображаються в обліку доходи та витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів.

Доходи або витрати від первісного визнання додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції включаються до складу інших операційних витрат (доходів) в кінці звітного (календарного) року або на кожну дату балансу з коригуванням до фактичної суми доходів (витрат) від первісного визнання додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції, визначеної в кінці (звітного (календарного) року).

Це коригування пов'язане з тим, що в кінці року здійснюється розподіл та списання непрямих витрат на витрати виробництва, наприклад, списання загальновиробничих витрат, розподіл непрямой амортизації необоротних активів, витрат на їх ремонт та інше. У зв'язку з цим витрати на біологічні перетворення будуть іншими, ніж ті, що відображені на дату визнання біологічних перетворень, а значить іншими будуть і доходи та витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів.

За цими операціями складається кореспонденція рахунків, що наведена в табл. 4.4.

Таблиця 4.4.

Кореспонденція рахунків з обліку фінансових результатів
сільськогосподарської діяльності

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Понесено витрати на біологічні перетворення	23, 91	66, 65, 20, 13, 91 ...
2. Оприбутковано за справедливою вартістю сільськогосподарська продукція та / або поточні біологічні активи	27, 21	23
3. Визнається дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції та / або поточних біологічних активів (різниця між справедливою вартістю визнаних активів та витратами на їх вирощування)	23	710
4. Визнано витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції та / або додаткових біологічних активів (різниця між витратами та справедливою вартістю визнаних активів)	940	23
5. Коригування в кінці року сум доходів:		
5.1. На суму перевищення фактичних доходів, визначений в кінці року над сумою доходів, віднесених протягом року	23	710
5.2. На суму перевищення доходів, віднесених протягом року над сумою фактичних доходів, визначених в кінці року (методом «червоне сторно»)	23	710

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
6. Коригування сум витрат:		
6.1. На суму перевищення фактичних витрат, визначених в кінці року над сумою витрат віднесених протягом року	940	23
6.2. На суму перевищення витрат, віднесених протягом року над сумою фактичних витрат, визначених в кінці року (методом «червоне сторно»)	940	23
7. Віднесено на фінансові результати:		
7.1. Сума доходу	710	791
7.2. Сума витрат	791	840

Фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів визначається на рахунку обліку фінансових результатів шляхом порівняння доходів та витрат.

Друга складова фінансового результату – це результат від реалізації продукції та біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю.

Після оприбуткування сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, вони обліковуються як запаси за тією оцінкою, за якою вони були визнані та відображені в обліку.

Реалізація продукції та біологічних активів відображається відповідно до вимог П(С)БО 15 «Дохід».

Доход від реалізації продукції та біологічних активів визнається в загальній сумі відповідно до договору, тобто без вирахування знижок, непрямих податків тощо.

Собівартість продукції та тварин є їх облікова вартість на дату реалізації (справедлива вартість за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, визначеній при первісному визнанні).

При реалізації довгострокових біологічних активів, оцінених за первісною вартістю, вони відображаються в обліку згідно з вимогами П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» та П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». При реалізації продукції та біологічних активів складають кореспонденцію рахунків (табл. 4.5).

Третій фінансовий результат – результат від зміни оцінки біологічних активів, що оцінюються за справедливою вартістю, за вирахуванням витрат на місці продажу.

Таблиця 4.5.

**Кореспонденції рахунків при реалізації продукції та
біологічних активів**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Реалізація с-г продукції та поточних біологічних активів:		
1.1. Списано реалізовані поточні біологічні активи та сільськогосподарську продукцію за їх обліковою вартістю на дату реалізації	901	21, 27
1.2. Відображено дохід від реалізації поточних біологічних активів, сільськогосподарської продукції	36	701
1.3. Зменшено дохід на суму ПДВ	701	641
1.4. Визначено фінансовий результат:		
Списано доходи	791	701
Списано витрати	791	901
2. Реалізація довгострокових біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю:		
2.1. Списана собівартість активів	901	16
2.2. Визнано дохід від реалізації	36	701
2.3. На сума ПДВ зменшено дохід	701	641
2.4. Визначено фінансовий результат:		
Списано доходи	701	791
Списано витрати	791	901
3. Реалізація довгострокових біологічних активів, оцінених за первісною вартістю:		
3.1. на суму зносу	13	16
3.2. на залишкову вартість	286	16
3.3. Списана собівартість реалізованого активу	949	286
3.4. Визнано дохід	377	719
3.5. Зменшено дохід на суму ПДВ	719	641
3.6. Визначено фінансовий результат:		
Списано доходи	719	793
Списано витрати	793	949

На кожну звітну дату біологічні активи можуть змінити свою справедливую вартість, тому відповідно до П(С)БО 30 передбачено на кожну дату балансу проводити переоцінку та розраховувати такий фінансовий результат.

В цьому випадку сума доходу від зміни справедливої вартості біологічного активу, відображається збільшенням його вартості та збільшенням іншого операційного доходу, а сума витрат – зменшенням його вартості та збільшенням інших операційних витрат.

Кореспонденція при цьому складається аналогічна, як при первісному визнанні активів (табл. 4.6).

Таблиця 4.6.

Кореспонденції рахунків від зміни справедливої вартості біологічного активу

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Визнано дохід від збільшення вартості біологічних активів	16, 21	710
2. Визнано витрати від зменшення вартості біологічних активів	940	16, 21
3. Віднесено на фінансовий результат:		
доходи	710	791
витрати	791	940

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) – сума прибутку, яка реінвестована у підприємство, або сума непокритого збитку.

Нерозподілений прибуток – є складовою частиною власного капіталу. Це прибуток, що залишається у підприємства після виплати доходів власникам та формування резервного капіталу.

Облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку ведеться на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

За кредитом рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом – збитки та використання прибутку.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» має такі субрахунки:

- 441 «Прибуток нерозподілений»;
- 442 «Непокриті збитки»;
- 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

На субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» відображаються наявність та рух нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 442 «Непокриті збитки» відображаються непокриті збитки. Їх списання здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.

На субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» відображаються розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді. Сальдо на цьому субрахунку у кінці року

закривається у кореспонденції із субрахунками 441 та / або 442 з виведенням сальдо на одному з цих субрахунків (табл. 4.7).

Виправлення помилок за минулий рік, що виявлені в поточному році, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» відображається кореспонденцією рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» з рахунками бухгалтерського обліку відповідних об'єктів класів 1-6.

Таблиця 4.7.

Кореспонденція рахунків з обліку нерозподілених прибутків
(непокритих збитків)

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Нараховані дохід на пай (дивіденди)	443	671, 672
2. Проведені відрахування в резервний капітал	443	43
3. В кінці року списано сальдо субрахунку 443 за рахунок нерозподіленого прибутку	441	443
4. В кінці року списано сальдо субрахунку 443 на збільшення непокритих збитків	442	443
5. Списується на прибуток фінансовий результат звітного року	79	441
6. Списано на збиток фінансовий результат звітного року	442	79
7. Реінвестовано прибуток	441	40
8. Створення (поповнення) резервного капіталу за рахунок прибутку	441	43
9. Списані непокриті збитки за рахунок нерозподіленого прибутку	441	442
10. Списані непокриті збитки за рахунок додаткового капіталу	42	442
11. Списані непокриті збитки за рахунок резервного капіталу	43	442

Сільськогосподарські виробничі кооперативи виплачують своїм членам:

- заробітну плату;
- кооперативні виплати;
- виплати доходу на паї.

Заробітна плата нараховується та виплачується членам сільськогосподарського кооперативу у загальновстановленому порядку, прийнятому для заробітної плати, за формами та системами, встановленими кооперативом відповідно до чинного трудового законодавства.

Кооперативні виплати – це частина доходу, що розподіляється за результатами фінансового року між членами сільськогосподарського

кооперативу пропорційно їх участі в господарській діяльності у порядку, визначеному рішенням органу управління.

Члени сільськогосподарського виробничого кооперативу безпосередньо беручи трудову участь у господарській діяльності, мають право на кооперативні виплати, які визначаються пропорційно відпрацьованим людиною – годинам за звітний рік, розміру основної заробітної плати, тощо.

У бухгалтерському обліку сільськогосподарського кооперативу нарахування та виплата кооперативних виплат відображається у спосіб, наведений у табл. 4.8.

Таблиця 4.8.

Відображення в обліку кооперативних виплат

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Нараховано кооперативні виплати	441	685 (672)
2. Виплачено кооперативні виплати	685 (672)	301, 311

Згідно пп. 165.1.48 п. 165.1 ст. 165 Податкового кодексу України кооперативні виплати члену виробничого сільськогосподарського кооперативу не включається до складу загального оподаткованого доходу фізичної особи (члена кооперативу), який підлягає оподаткуванню податком на доходу фізичних осіб. Крім того, відповідно п. 138.9 ст. 138 ПКУ кооперативні виплати фізичним особам – членам виробничого сільськогосподарського кооперативу, які не є підприємцями та беруть трудову участь у діяльності кооперативу, включаються до інших прямих витрат.

Кооперативні виплати, це частина доходу виробничого кооперативу, що розподіляється між членами кооперативу з урахуванням їх трудової та іншої участі в діяльності кооперативу, за результатами фінансового року.

Нарахування і виплата часток доходу на паї здійснюється за підсумками фінансового року з доходу, що залишається у розпорядженні кооперативу з урахуванням необхідності формування його фондів. За рішенням загальних зборів членів кооперативу виплата часток доходу на паї може здійснюватися у грошовій формі, товарами (продукцією), цінними паперами тощо.

Загальна сума виплати на пайовий капітал законом обмежена 20 % доходу, визначеного до розподілу.

Як уже відзначалось, загальна сума пайового фонду, яка складається з обов'язкових і додаткових паїв членів сільськогосподарських кооперативів. Згідно зі ст. 26 Закону про кооперацію розмір паю члена кооперативу, залежить від фактичного його внеску до пайового фонду. Паї, в тому числі у складі резервного і спеціального фондів, є персоніфікованими й у сумі визначають загальну частку кожного члена кооперативу у майні кооперативу. Для розрахунку загального пайового фонду та частки кожного члена сільськогосподарського виробничого кооперативу необхідно також брати до уваги внески членів кооперативу до резервного і спеціального фондів.

У бухгалтерському обліку сільськогосподарського кооперативу нарахування та виплата доходу на паї відображається у такий спосіб (табл. 4.9).

Таблиця 4.9.

Нарахування та виплата доходу на паї

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Нараховано дохід на пай	441	672
2. Утримано ПДФО за ставкою 5 %	672	641
3. Виплачено дохід на пай	672	301,311
4. Перераховано ПДФО до бюджету	641	311

Враховуючи вимоги пп. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу, виплати на паї з точки зору податкового законодавства, слід розцінювати як виплату дивідендів. Тому до такої виплати слід застосовувати податкові правила, які стосуються виплати дивідендів.

4.4. Облік земельного капіталу у сільськогосподарських кооперативах

Землю як найважливіше багатство суспільства, основний засіб виробництва у сільському господарстві та просторову базу розміщення та розвитку всіх галузей народного господарства потрібно розглядати з двох боків. По-перше, як простір, необхідний для різного виробництва (для всякої людської діяльності) і, по-друге, як умову для виробництва продуктів необхідних людині. Проте в кожному з них її роль не однакова. У промисловості землю використовують для розташування

підприємств, добування корисних копалин тощо. Процес виробництва тут практично не залежить від її якісної характеристики. У сільському господарстві вона є не тільки просторовим базисом, а й основою для його розвитку, головним засобом виробництва. Без землі процес виробництва сільськогосподарської продукції – немислимий. Виробництво продукції тут багато в чому залежить від якості землі, вона забезпечує рослини всіма елементами живлення, водою та іншими джерелами їх нормального росту. Із процесом виробництва пов'язане розуміння землі як капіталу.

Капіталізація землі як об'єкта виробництва потребує виконання ряду умов економіко-правового характеру:

- наявність нормативного регулювання землекористування, системи землеустрою та землевпорядкування;
- легальне закріплення прав власності або користування для використання земельної ділянки у процесі виробництва;
- залучення земельної ділянки до процесу виробництва економічних благ у поєднанні із працею людини.

Процес виробництва необхідної кількості продукції землеробства відбувається внаслідок дії людини на землю як предмет праці. При цьому використовуються фізичні, хімічні та біологічні особливості ґрунтового покриву землі, в якому відбувається життєдіяльність рослин. Кінцевий результат праці у (землеробстві – врожайність рослин, у значній мірі залежить від організаційно-господарських, агрохімічних, меліоративних та інших заходів спрямованих на підвищення родючості ґрунту. Поряд з іншими засобами виробництва, які використовуються в сільському господарстві, земля має свої специфічні властивості, які зумовлюють цілий ряд її відмінностей від інших засобів. Головним з них є: земля не є продуктом людської праці, а продукт самої природи; земля просторово обмежена, її не можна збільшити або зменшити; земля не може бути замінена ніяким іншим засобом виробництва і виступає основним засобом виробництва, вона відзначається постійністю місця використання; окремі ділянки землі не рівноцінні за якістю і родючістю, що необхідно враховувати при плануванні і розміщенні сільськогосподарського виробництва; земля при правильному її використанні не зношується, як інші засоби виробництва, а поліпшується, родючість її підвищується. Розрізняють природну і економічну родючість ґрунту. Природна є результатом тривалого ґрунотворного процесу, що проходить в певних кліматичних

умовах, визначається фізичними, хімічними і біологічними властивостями ґрунту. У чистому виді вона існує доти, поки людина не включає землю в процес виробництва продукції. Ділянки землі за своєю природною родючістю не є однакові.

Природна родючість ґрунту може підвищуватися під дією праці людини в процесі виробництва. В цьому разі вона називається штучною і відображає вкладення праці і коштів в обробіток землі. Природна і штучна родючість ґрунту пов'язані між собою.

Штучна родючість ґрунту створюється після включення землі в процес експлуатації і внаслідок її окультурення. Внесення добрив і здійснення науково – обґрунтованих меліоративних заходів створює умови для набуття ґрунтовим покривом додаткових властивостей.

У ході земельної реформи в Україні відбулися суттєві зміни у формах власності на землю. Безоплатно передано у приватну власність мільйони гектарів продуктивних земель сільським і міським жителям. Збільшення кількості земельних власників сприяло розширенню кола учасників земельних відносин. Відповідно до статті 14 Конституції України земля є національним багатством, що перебуває під особистою охороною держави. Основний документ земельного законодавства держави, що регулює земельні відносини є Земельний Кодекс України. Для інформаційного забезпечення правового регулювання земельних відносин, землекористування в Україні функціонує земельний кадастр. Земельний кадастр – це систематизована на науковій основі сукупність достовірних даних про природні властивості земель, їх господарський і правовий стан, зокрема даних про реєстрацію землекористування, облік кількості і якості земель, бонітування (якісну оцінку ґрунтів) та економічну оцінку землі. Дані земельного кадастру використовуються для організації планомірного і найбільш ефективного використання земельних ресурсів в інтересах всього суспільства, охорони і підвищення родючості ґрунту.

Сільськогосподарські угіддя – це угіддя, які мають конкретне сільськогосподарське призначення і придатні для виробництва певних видів сільськогосподарської продукції. Сюди належать:

- орні землі – рілля (посіви + пар) і перелоги;
- багаторічні сільськогосподарські насадження – сади, ягідники, виноградники, хмільники, горіхоплідні, чайні, тутові;
- сіножаті – заливні, суходільні, заболочені, штучні;
- вигони і пасовища – степові, гірські, низинні, штучні.

До несільськогосподарських угідь відносяться наступні:

- ліси і чагарники, включаючи ґрунтозахисні насадження;
- землі під будівлями, вулицями, дворами, площами і шляхами;
- землі під водою, ставками, ріками і озерами;
- землі непридатні до використання у сільському господарстві – болота, яри, піски, змиті солонці, гірські хребти, льодовики;
- інші землі.

Землі запасу – це ті ділянки землі, що не передані у власність або не надані в постійне користування, вони перебувають у віданні Рад народних депутатів і призначаються для передачі у приватну власність.

Трансформація земель – переведення угідь з одного виду в інший або зміна їх функціонального призначення. Необхідно, щоб трансформація земель була інтенсивною, тобто передбачала перехід менш продуктивних угідь в більш продуктивні (пасовища в рілля, болота в сіножаті і т. д.).

Для власників землі і землекористувачів у населених пунктах основним документом є Державний акт на право власності на землю (приватної, колективної), Державний акт на право постійного користування землею.

З метою ефективного використання землі, як засобу виробництва, необхідно не тільки вести облік її кількості, але і робити якісну та економічну оцінку. Якісну оцінку землі здійснюють бонітуванням.

Бонітування ґрунтів – це їх виробнича класифікація, якісна характеристика природних ознак і властивостей. Якісна оцінка характеризується комплексом фізичних, хімічних і біологічних властивостей ґрунту, які визначають його родючість. А родючість – це здатність ґрунту давати врожай. До цих ознак і властивостей відносять: механічний склад і структура ґрунту; вміст гумусу, азоту, фосфору, калію та інших елементів; кислотність; кількість і склад мікроорганізмів. Якісна оцінка дає можливість встановити той чи інший бал бонітету ґрунтів, їх порівняльну цінність. В результаті бонітування виявляються найбільш придатні площі для вирощування тих чи інших сільськогосподарських культур, виробничі групи ґрунтів.

Якісну оцінку землі роблять спеціалісти в галузі ґрунтознавства, агрохімії і землеробства. На основі проведених обстежень вони складають картограми ґрунтів, де зазначають якісні показники

земельних угідь, особливо орних та кормових і шляхи їх ефективного використання.

Дані бонітування ґрунтів є складовою частиною державного земельного кадастру та виступають основою проведення економічної оцінки сільськогосподарських угідь і враховуються при визначенні екологічної придатності ґрунтів для вирощування сільськогосподарських культур, а також втрат сільськогосподарського та лісгосподарського виробництва.

Бонітування ґрунтів проводиться юридичними особами, які отримали ліцензії на проведення робіт із землеустрою, відповідно до державних стандартів, норм і правил, а також інших нормативно-правових актів на землях сільськогосподарського призначення та лісового фонду не рідше як один раз у 7 років. Така оцінка проводиться за 100-бальною шкалою. Найвищим балом при цьому оцінюються ґрунти, які мають найбільшу природну продуктивність.

Економічна оцінка землі, на відміну від якісної оцінки землі як природного тіла, характеризує її суспільно-економічну цінність. Предметом економічної оцінки землі є вивчення її цінності як засобу виробництва і зокрема її економічної родючості.

Отже, під *економічною оцінкою землі* слід розуміти визначення порівняльної економічної цінності землі як засобу виробництва в сільському господарстві. У процесі економічної оцінки визначають відносну дохідність земель різної якості в різних природно – економічних умовах, тобто наскільки одна земля краща або гірша від іншої за розміром доходу з одиниці площі.

Економічна оцінка землі сприяє більш правильній організації сільського господарства в різних природно – економічних зонах: розроблення відповідних систем землеробства; диференціюванню планів урожайності культур; встановленню правильної спеціалізації сільськогосподарського виробництва; вдосконаленню ціноутворення і оподаткування.

Дані з економічної оцінки земель є основою при проведенні нормативної грошової оцінки земельних ділянок, аналізі ефективності використання земель порівняно з іншими природними ресурсами та визначення економічної придатності земель сільськогосподарського призначення для вирощування сільськогосподарських культур. Економічна оцінка земель визначається в умовних кадастрових гектарах або у грошовому виразі.

Така оцінка земель проводиться юридичними особами, які отримали ліцензії на проведення робіт із землеустрою відповідно до державних стандартів, норм і правил, а також інших нормативно-правових актів на землях сільськогосподарського призначення незалежно від форм власності, не рідше як один раз у 5 – 7 років.

Грошова оцінка земельних ділянок залежно від призначення і порядку проведення може бути нормативною та експертною.

Нормативна грошова оцінка земельних ділянок – капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, визначений за встановленими і затвердженими нормативами.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено обов’язкове відображення в бухгалтерському обліку вартості землі та права користування нею. Законом України «Про оцінку земель» передбачено обов’язкове проведення грошової (експертної) оцінки земельних ділянок у наступних випадках:

- визначення розміру земельного податку;
- визначення розміру орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності;
- визначення розміру державного мита при міні, спадкуванні та даруванні земельних ділянок згідно із законом;
- визначення втрат сільськогосподарського і лісгосподарського виробництва;
- розробки показників та механізмів економічного стимулювання раціонального використання та охорони земель;
- відчуження земельних ділянок державної, комунальної власності, якщо відповідно до закону ціна продажу таких земельних ділянок визначається з використанням нормативної грошової оцінки земельних ділянок;
- відчуження земельних ділянок площею понад 50 га, що належать до державної або комунальної власності для розміщення відкритих спортивних і фізкультурно-оздоровчих споруд.

Нормативна грошова оцінка земельних ділянок виконується юридичними особами, які отримали ліцензії на проведення робіт із землеустрою відповідно до державних стандартів, норм, правил, а також інших нормативно-правових актів на землях усіх категорій та форм власності.

Нормативна грошова оцінка земельних ділянок проводиться: для ділянок сільськогосподарського призначення – не рідше як один раз у 7-10 років; для ділянок не рідше як один раз у 7-10 років.

Експертна грошова оцінка земельних ділянок – результат визначення вартості земельної ділянки та пов'язаних з нею прав оцінювачем (експертом з питань оцінки земельної ділянки) із застосуванням сукупності підходів, методів та оціночних процедур, що забезпечують збір і аналіз даних, проведення розрахунків і оформлення результатів у вигляді звіту.

Експертна оцінка земельних ділянок згідно з ст. 13 Закону України «Про оцінку земель» проводиться у разі:

- відчуження та страхування земельних ділянок, що належать до державної або комунальної власності, крім випадку, передбаченого абзацом сьомим частини першої цієї статті;

- передачі в іпотеку земельної ділянки державної чи комунальної власності відповідно до закону;

- визначення інвестиційного вкладу в реалізацію інвестиційного проекту на земельні поліпшення;

- визначення вартості земельних ділянок, що належать до державної або комунальної власності, у разі якщо вони вносяться до статутного фонду господарського товариства;

- визначення вартості земельних ділянок при реорганізації, банкрутстві або ліквідації господарського товариства (підприємства) з державною часткою чи часткою комунального майна, яке є власником земельної ділянки;

- виділення або визначення частки держави чи територіальної громади у складі земельних ділянок, що перебувають у спільній власності;

- визначення розміру майнової шкоди, збитків власникам або землекористувачам у випадках, встановлених законом або договором;

- рішення суду.

Проведення експертної грошової оцінки ділянки або права користування ділянкою для цілей відображення в обліку не належить до обов'язкових випадків проведення експертної оцінки оцінки, але це єдина законна можливість встановлення справедливої вартості земельної ділянки, тому грошова оцінка земельних ділянок може проводитися за згодою сторін договору. Експертна грошова оцінка земельних ділянок проводиться суб'єктами оціночної діяльності у сфері оцінки земель відповідно до вимог Закону України «Про оцінку майна,

майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні». Методичні підходи до експертної грошової оцінки земельних ділянок наведено на рис. 4.1.

ЕКСПЕРТНА ГРОШОВА ОЦІНКА ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ		
Капіталізація чистого операційного або рентного доходу	Зіставлення цін продажу подібних земельних ділянок	Врахування витрат на поліпшення
визначення розміру вартості земельної ділянки від найбільш ефективного використання земельної ділянки з урахуванням установлених обмежень та обмежень	вартість земельної ділянки встановлюється шляхом внесення поправок до цін продажу подібних земельних ділянок, що ураховують відмінності в умовах угод та характеристиках, які впливають на вартість	базується на врахуванні витрат на земельні поліпшення, використовується для оцінки поліпшених ділянок або тих, поліпшення яких передбачається, за умови найбільш ефективного їх використання
$Ц_{кп} = \frac{Д_0}{С_к}$ де $Ц_{кп}$ – вартість земельної ділянки, визначена шляхом прямої капіталізації, грн.; $Д_0$ – чистий операційний або рентний дохід, грн. $С_к$ – ставка капіталізації.	$Ц_{за} = Ц_a + \sum_{j=1}^m E \Delta Ц_{aj}$ де $Ц_{за}$ – скоригована ціна продажу а-ї земельної ділянки, грн.; $Ц_a$ – ціна продажу а-ї земельної ділянки, грн.; m – фактори порівнянн, шт.; $\Delta Ц_{aj}$ – різниця ціни продажу а-ї земельної ділянки і ділянки, що оцінюється, за j-м фактором; E – сума.	$Ц_в = Ц_0 - В_{ос}$ де $Ц_в$ – вартість земельної ділянки, визначена шляхом урахування витрат на земельні поліпшення, грн.; $Ц_0$ – очікуваний дохід від продажу поліпшеної земельної ділянки, грн.; $В_{ос}$ – витрати на земельні поліпшення, грн.

Рис. 4.1. Методика експертної оцінки земельних ділянок

Проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок та подальша постановка їх на баланси підприємств АПК вимагає наявності системи чіткого та достовірного інформаційно-облікового забезпечення. Інформаційна база, що існує сьогодні, формується переважно системою бухгалтерського обліку.

Основними нормативними документами, які регулюють порядок ведення обліку земельних ділянок у кооперативах є НП(С)БО 7 «Основні засоби» та НП(С)БО 14 «Оренда».

Метою обліку земельних ділянок є суцільне детальне спостереження за господарськими операціями із земельними ділянками, правильне їх документальне оформлення, своєчасне відображення в

регістрах бухгалтерського обліку та звітності для забезпечення інформаційних потреб управління та інших зацікавлених сторін.

Завданнями бухгалтерського обліку земельних ділянок є наступні:

- своєчасне і повне документальне оформлення та відображення в облікових регістрах прав власності та прав користування земельними ділянками;
- контроль за раціональним використанням земельних ділянок;
- повне відображення витрат на капітальне поліпшення земель;
- достовірна оцінка в балансі та звітності.

Земельні ділянки обліковуються на підставі державних актів, якими посвідчується право власності на земельну ділянку або право постійного користування та встановлюються площа та вартість переданих земельних ділянок. Одиницею обліку є окрема земельна ділянка.

Одним з головних питань обліку земельних ділянок є їх визнання та оцінка підприємством.

Первісна вартість земельної ділянки – це вартість, що історично складалася, тобто собівартість за фактичними витратами на їхнє придбання та введення в експлуатацію.

Балансова вартість земельної ділянки – первісна вартість за вирахуванням суми нарахованого зносу (на земельні ділянки амортизація не нараховується, однак нараховується на капітальні поліпшення земель).

Відновлювана вартість необоротних активів – це первісна вартість, змінена після переоцінки. Зміна вартості земельних ділянок у зв'язку з меліоративними роботами, добудовуванням об'єктів на ділянці не відбувається, а відноситься на капітальні поліпшення земель. Первісна вартість земельних ділянок змінюється у разі:

- індексації первісної вартості ділянок відповідно до чинного законодавства України;
- проведення робіт, що впливають на якість земель та їх нормативну оцінку.

На баланс підприємства земельні ділянки зараховуються за *первісною вартістю* – вартістю, що історично складалася, тобто собівартістю за фактичними витратами на їх придбання або відповідно до нормативної експертної оцінки. При постановці на облік земельних ділянок у підприємствах, у першу чергу, слід визначити, що ставиться на

облік: земельна ділянка чи права користування земельними ділянками. У п. 1 ст. 92 Земельного кодексу України вказано, що права постійного користування земельною ділянкою із земель державної та комунальної власності можуть набувати: по-перше, підприємства, установи та організації, що належать до державної та комунальної власності; по-друге, громадські організації інвалідів України, їх підприємства (об'єднання), установи та організації. У ст. 80 Земельного кодексу України вказано, що суб'єктами права власності на земельні ділянки можуть бути громадяни та юридичні особи – на приватні земельні ділянки, територіальні громади – на землі комунальної власності, державна – на землі державної власності. Щодо бухгалтерського обліку, то власні земельні ділянки відображаються у складі основних засобів (рахунок 10), а права користування ними – у складі нематеріальних активів (рахунок 12). Вартість, за якою земельні ділянки приймаються на баланс, залежить від способу їх придбання. Куплені земельні ділянки зараховуються за первісною вартістю. Отримані від інших установ безоплатно, зараховуються на баланс за первісною вартістю установи, що їх передала. У разі, якщо вони отримані безоплатно у вигляді безповоротної допомоги, благодійної допомоги тощо приймаються комісією, що визначає вартість земельної ділянки за вільними ринковими цінами або нормативною оцінкою.

Первинний облік земельних ділянок повинен забезпечити правильне документальне оформлення та своєчасне відображення в облікових регістрах їх оприбуткування, вибуття з підприємства та надавати достатні дані для контролю за ефективним використанням. Операції із земельними ділянками у підприємствах оформлюють первинними документами, що визначені наказами Державної служби статистики України, Головного управління Державного казначейства України. Оприбуткування земельної ділянки (паю) до складу основних засобів може бути здійснене із застосуванням типової форми № ОЗ-1 «Акт прийняття-передачі основних засобів», яку застосовують для оформлення прийняття – передачі основних засобів і складають на кожен окремий об'єкт основних засобів, який надходить шляхом придбання або безплатної передачі від інших організацій. Для прийняття земельної ділянки на баланс наказом по підприємству створюється комісія, яка складає акт у двох примірниках: один для підприємства, яке передає, а другий – для підприємства, яке приймає. Акт затверджується керівником підприємства. Після оформлення акт разом з державним актом на землю передається в бухгалтерію.

Для оформлення вибуття земельних ділянок з балансу може бути використана типова форма ОЗ-3 «Акт про списання основних засобів». Акт складається у двох примірниках постійно діючою комісією, призначеною керівником підприємства, і затверджується у встановленому порядку.

Інвентарний облік земельних ділянок може вестись у Інвентарній картці обліку основних засобів в бюджетних установах (типова форма № ОЗ-6), яка має бути відкрита в бухгалтерії на кожну земельну ділянку, заповнюється на підставі акта приймання-передачі основних засобів, накладних, технічної та іншої супровідної його документації. У картці подається коротка індивідуальна характеристика кожної земельної ділянки.

Записи в картках обліку земельних ділянок здійснюються у кількісному (площа, якість) та сумарному вираженні. В Інвентарній картці записують тільки основні якісні та кількісні характеристики земельної ділянки. Усі зміни, що відбуваються із земельною ділянкою обов'язково реєструються в Інвентарній картці. Інвентарні картки на підприємствах веде бухгалтер в одному примірнику. Зберігаються вони в картотеках, де розміщуються за відповідними субрахунками і групами. Інвентарні картки списаних з балансу земельних ділянок, після внесення відомостей про списання, здають в архів. Термін їх зберігання в архіві становить три роки. Для забезпечення контролю за збереженням основних засобів, всі інвентарні картки реєструються в «Описі інвентарних карток по обліку основних засобів» (форма № ОЗ-7), за заповнення та зберігання якого відповідає бухгалтерія підприємства. При вибутті основних засобів у даному описі роблять записи, а відповідну картку прикладають до акта на списання основних засобів.

Узагальнюючим первинним документом за класифікаційними групами основних засобів є «Картка обліку руху основних засобів» (форма № ОЗ-8), в якій міститься вартісна інформація про переміщення (надходження та вибуття) об'єктів на підприємстві протягом місяця. Заповнюється зазначений документ на основі даних інвентарних карток відповідних груп засобів та є підставою для складання аналітичних даних, які містяться в журналі-ордері № 4А с.-г., відомості №4.1 с.-г. Однак застосування даної картки не є обов'язковим для всіх підприємств, оскільки в ній відбувається дублювання попередньо здійснених записів в інших документах.

Аналітичний облік операцій з нарахування та виплати орендної плати з власниками земельних паїв ведеться у «Відомості нарахування та виплати орендної плати за майно та землю» в розрізі орендодавців – власників сертифікатів про право на земельну частку (пай) та актів про право приватної власності на землю.

На практиці операції по розрахунках за оренду земель в сільськогосподарських підприємствах фіксують у журналі-ордері № 3Г с.-г. і відображають по рахунку 685 «Розрахунки з різними кредиторами». Розрахунки щодо нарахування орендної плати за договорами бухгалтерія здійснює у пристосованих формах документів або проводить розрахунки по орендній платі за землю у спеціальній відомості нарахування та виплати орендної плати за майно та землю. Виплату відповідних сум орендної плати підприємства здійснюють, як правило, за платіжними відомостями та видатковими касовими ордерами, накладними на відпуск товарно-матеріальних цінностей, актами виконаних робіт та наданих послуг.

Синтетичний облік земельних ділянок ведеться в повних гривнях, без копійок. Суму копійок зараховують на витрати підприємства. Для обліку земельних ділянок у Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 10 «Основні засоби» субрахунки 101 «Земельні ділянки», 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель».

На субрахунку 101 «Земельні ділянки» обліковуються придбані або надані для користування підприємству земельні ділянки, в т. ч. здані в оренду.

На субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» обліковуються капітальні витрати неінвентарного характеру (не пов'язані з будівництвом споруд) на культурно-технічні заходи з поверхневого поліпшення земель для сільськогосподарського використання, які проводяться за рахунок капітальних вкладень (планування земельних ділянок, корчування площ під рілля, очищення від каменів і валунів, зрізання купин, розчищення чагарників, очищення водою та інше).

Облік орендованих земельних ресурсів, що перебувають в операційній оренді, проводять на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». Відобразимо в обліку операції із земельними ділянками (табл. 4.9).

Таблиця 4.9

Кореспонденція рахунків з обліку операцій із земельними ділянками

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Придбання земельних ділянок			
1	Відображено вартість придбаної земельної ділянки	152	631
2	Відображені витрати на оплату послуг органів землевпорядкування	152	685
3	Відображена сума ПДВ з вартості робіт	641	685
4	Оприбутковано земельну ділянку на баланс підприємства	101	152
5	Одержано земельну ділянку як внесок до статутного капіталу	101	46
6	Відображено вартість земельної ділянки переданої підприємству безоплатно	152	424
7	Відображено витрати, пов'язані з державною реєстрацією передачі земельної ділянки та інші витрати	152	685
8	Введено в експлуатацію земельну ділянку, отриману безоплатно	102	152
9	Відображено вартість отриманої земельної ділянки за бартерною угодою	152	631
10	Відображено вартість переданих за земельну ділянку активів за бартерною угодою	377	701
11	Відображено витрати на введення земельної ділянки в експлуатацію	152	685
12	Земельну ділянку зараховано на баланс підприємства	101	152
13	Проведено взаємозалік заборгованостей	685	377
Оренда земельних ділянок			
14	Отримано земельну ділянку в оренду: – операційну	01	
15	- фінансову	15	531
16	Зараховано до складу основних засобів земельну ділянку, отриману у фінансову оренду	101	15
17	Нарахована орендна плата і віднесена на рахунки витрат відповідно до використання земельної ділянки	23, 91-94	685
18	Утримано ПДФО (18%) при виплаті орендодавцеві-фізичній особі орендної плати	685	641
19	Виплачено орендну плату у грошовій формі	685	301, 311
20	Перераховано ПДФО до бюджету (у той же банківський день)	641	311
21	Видано продукцію в рахунок орендної плати	685	701-703
22	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ по реалізації продукції	701-703	641
23	Відображено собівартість реалізованої продукції	901-903	26-28, 23
24	Перераховано ПДФО до бюджету (протягом наступного банківського дня)	641	311
25	Віднесено на фінансові результати:		
	- дохід від реалізації продукції	701-703	791
26	- собівартість реалізованої продукції	791	901-903
Права користування земельною ділянкою			
27	Відображено права користування земельною ділянкою	128	68

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
28	Оплата зобов'язань з прав користування земельною ділянкою	68	31
29	Перенесення вартості прав користування на об'єкти витрат шляхом амортизації	23, 91	133
30	Списання права оренди по завершенню договору	133	128
Продаж земельної ділянки			
31	Прийнято рішення про продаж земельної ділянки, переведення земельної ділянки до необоротних активів, утримуваних для продажу	286	101
32	Списано балансову вартість земельної ділянки	943	286
33	Відображено заборгованість покупця при передачі земельної ділянки	36	712
34	Отримано оплату за земельну ділянку	311	36
35	Визначено фінансовий результат операції: за витратами	791	943
	за доходами	712	791

Узагальнення інформації про господарські операції із земельними ділянками здійснюється в Журналі-ордері 4. Для аналітичного обліку земельних ділянок використовується Відомість 4.1.

5 ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЗВІТНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ КООПЕРАТИВІВ

5.1. Загальні положення щодо оподаткування

Систему обов'язкових платежів сільськогосподарських товаровиробників формує податкове законодавство та законодавство у сфері державного соціального страхування з урахуванням особливостей агропромислового виробництва.

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів регулює Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI, дія якого спрямована на усунення розбіжностей між податковим та бухгалтерським обліками і подальше впровадження міжнародних принципів ведення обліку до національного законодавства. Ним же визначений перелік податків та зборів, порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах:

- *загальність оподаткування* – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені податки та збори;

- *рівність усіх платників перед законом*, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації;

- *невідворотність настання визначеної законом відповідальності* у разі порушення податкового законодавства;

- *презумпція правомірності рішень платника податку* в разі неоднозначного (множинного) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

- *фіскальна достатність* встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

- *соціальна справедливість* установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

– *економічність оподаткування* – установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

– *нейтральність оподаткування* – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

– *стабільність* – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки;

– *рівномірність та зручність сплати* – установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками

– *єдиний підхід* до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

Податковим кодексом України прописані наступні елементи системи оподаткування: платник податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку, строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Платники податку – це фізичні та юридичні особи і їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів.

Об'єктом оподаткування може бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового зобов'язання.

База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання. База оподаткування і методика її визначення встановлені Податковим кодексом України для кожного окремого податку.

Ставка податку – розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування.

Обчислення податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосування відповідних коефіцієнтів.

Податковий період – встановлений період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів. *Базовий податковий (звітний) період* – це період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків та зборів.

Види податкового періоду: календарний рік; календарне півріччя; календарний квартал; календарний місяць; календарний день.

Строк та порядок сплати податку – це період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством.

В Україні існує дворівнева система податків і зборів, яка включає 7 загальнодержавних і 4 місцевих податків і зборів (рис. 5.1). Українська податкова система включає в себе, так звану, загальну систему оподаткування, що застосовуються до більшості юридичних і фізичних осіб, а також спеціальний податковий режим – систему заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів, особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів.

До загальнодержавних належать податки та збори, що є обов'язковими до сплати на всій території України, крім випадків, передбачених Податковим кодексом. До місцевих – податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

Податкова система України побудована на сполученні прямих і непрямих податків. Прямі податки встановлюються на дохід та майно фізичних і юридичних осіб, які проводять сплату податків. Встановлюються безпосередньо щодо платника. Розмір прямих податків залежить від розміру об'єкта оподаткування. Непрямі – податки на товари і послуги, сплачені в ціні товару або включені в тариф.

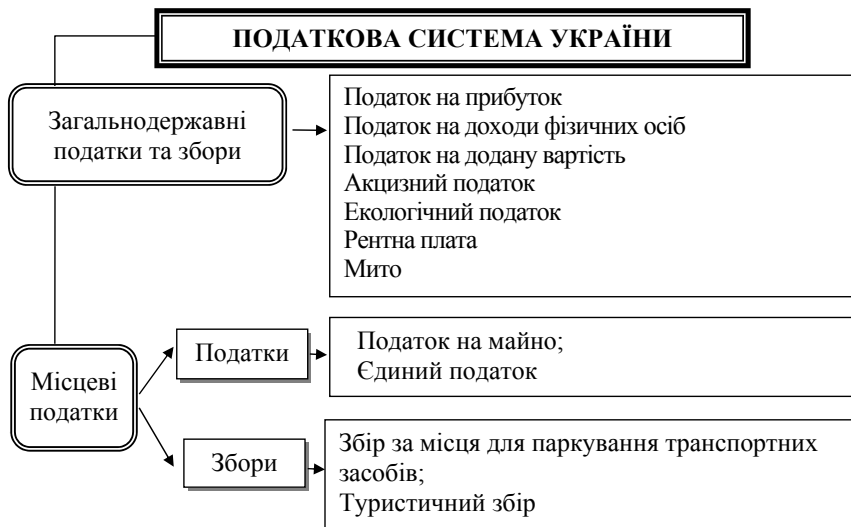


Рис. 5.1. Система оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності в Україні

Платники податків у законодавчо встановлений термін контролюючому органу подають податкову декларацію, розрахунок, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку.

Підприємство-платник податків за кожний звітний період подає податкові декларації за кожним окремим податком щодо якого він є платником. Платник податків самостійно обирає один із способів подання податкової декларації до органу державної податкової служби. Таких способів є три:

а) подання особисто платником податків або уповноваженою на це особою;

б) надсилання поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення. Таке відправлення на адресу відповідного контролюючого органу треба здійснити не пізніше ніж за 5 днів до закінчення граничного строку подання податкової декларації;

в) відправка засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису посадових осіб у порядку, визначеному законодавством, але не пізніше закінчення

останньої години дня, у якому спливає граничний строк подання податкової декларації.

З метою визначення обов'язку подання платниками податків податкової звітності до контролюючого органу в електронній формі застосовують критерії класифікації підприємств за групами, визначені Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Так, середні і великі підприємства подають податкові декларації до органу ДПС виключно в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації кваліфікованого електронного підпису посадових осіб. Малі і мікропідприємства, якими є більшість сільськогосподарських підприємств, можуть подавати податкові декларації і розрахунки в один із трьох способів, перелічених вище, за власним вибором.

Єдиною підставою для неприйняття податкової декларації засобами електронного зв'язку в електронній формі є недійсність кваліфікованого електронного підпису чи печатки такого платника податків, у тому числі у зв'язку із закінченням строку дії відповідного сертифіката відкритого ключа, за умови, що така податкова декларація:

- 1) відповідає всім вимогам електронного документа;
- 2) містить достовірні обов'язкові реквізити (вказані п. 48.3 ПКУ);
- 3) надана у форматі, доступному для її технічної обробки.

5.2. Особливості справляння і обліку податків

Законом України «Про сільськогосподарську кооперацію» від 21.07.2020 р. № 819-IX визначено, що сільськогосподарська кооперація включає систему сільськогосподарських кооперативів та сільськогосподарських кооперативних об'єднань.

В Україні сільськогосподарські кооперативи можуть здійснювати діяльність з метою одержання прибутку або без мети одержання прибутку.

Ті сільськогосподарські кооперативи, діяльність яких не спрямована на одержання прибутку, є неприбутковими організаціями, а також, якщо їх діяльність відповідає сукупності ознак, представлених на рис. 5.2. Водночас сільськогосподарські кооперативи, що здійснюють діяльність з метою одержання прибутку, можуть надавати послуги, здійснювати операції, зокрема із закупівлі сільськогосподарської продукції, постачання засобів виробництва і матеріально-технічних

ресурсів, з особами, які не є членами або асоційованими членами сільськогосподарського кооперативу, за умови що сумарна вартість таких послуг та операцій не перевищує 20 відсотків виручки кооперативу за рік.

Виручка, отримана сільськогосподарським кооперативом у результаті реалізації іншим особам сільськогосподарської продукції, виробленої, вирощеної, відгодованої, виловленої або зібраної (заготовленої) його членами – виробниками сільськогосподарської продукції, або отримана в результаті її переробки, не враховується при розрахунку сумарної вартості послуг та операцій з особами, які не є членами або асоційованими членами сільськогосподарського кооперативу.



Рис. 5.2. Сільськогосподарські кооперативи

Незалежно від виду діяльності кооперативів (без мети одержання прибутку чи з метою одержання прибутку), вони є платниками певних податків та обов'язкових зборів або виступають податковими агентами. У відповідності з діючим податковим законодавством України, всі кооперативи, що функціонують як суб'єкти підприємницької діяльності,

включаючи тих, що набули неприбуткового статусу, мають об'єкти (базу) оподаткування. Такими об'єктами оподаткування є заробітна плата працівників кооперативу, земельні ділянки, на яких розміщені чи ведуть діяльність кооперативи, транспортні засоби, вартість продукції, робіт та послуг, природні ресурси, прибуток (дохід) тощо.

Отже, якщо у сільськогосподарському кооперативі є наймані працівники, кооператив вбачається податковим агентом щодо утримання та перерахування до бюджету податку з доходів громадян (податку із заробітної плати цих працівників) і водночас – платником єдиного соціального внеску, маючи земельну ділянку – сплачуватиме земельний податок, у разі реалізації сільськогосподарської продукції – сплачуватиме податок на додану вартість, маючи джерела забруднення навколишнього середовища – сплачуватиме екологічний податок, у разі придбання транспортних засобів – сплатить збір за першу реєстрацію транспортних засобів і т.д. Таким чином, сільськогосподарські кооперативи є платниками податків та зборів при наявності в них об'єктів оподаткування, визначених податковим законодавством України.

Оскільки сільськогосподарські кооперативи є юридичними особами, а значить, суб'єктами господарської діяльності, то зобов'язані пройти процедуру не лише державної реєстрації, а й реєстрацію в органах державної податкової служби України як платники податків та зборів. Ще на етапі державної реєстрації може бути зазначене прохання такого суб'єкта господарювання про реєстрацію платником податку на додану вартість та/або обрання спрощеної системи оподаткування, та/або включення до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

При цьому до органу державної податкової служби, як правило, подають такі документи:

- заява встановленого зразка в 2-х примірниках;
- виписка з ЄДР про державну реєстрацію та її нотаріально засвідчена копія;
- оригінал статуту та нотаріально засвідчена його копія;
- протокол установчих зборів, де буде вказано, хто голова кооперативу та реєстр осіб, які брали участь в установчих зборах. Якщо призначений бухгалтер – копія наказу про його призначення.
- ксерокопії паспортів (4 сторінки) засновників та їх ідентифікаційних номерів.

Нині сільськогосподарські кооперативи, які здійснюють діяльність без мети одержання прибутку, включено до переліку неприбуткових установ та організацій і в Реєстрі неприбуткових установ та організацій їх виокремлено як платників податків з неприбутковим статусом за такими кодами:

(0046) – сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи;

(0047) – кооперативні об'єднання сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів.

(0048) – інші юридичні особи, діяльність яких відповідає вимогам п. 133.4 ст. 133 Податкового Кодексу України.

Сільськогосподарські кооперативи, які здійснюють діяльність з метою одержання прибутку, відповідно до Податкового кодексу України мають об'єкт оподаткування – прибуток і при його наявності у такого суб'єкта діяльності він підлягає оподаткуванню. Такі сільськогосподарські кооперативи можуть бути платниками податку на прибуток, якщо вони працюють на загальній системі оподаткування і не є платниками 3 чи 4 групи єдиного податку за спрощеною системою оподаткування. Якщо ж вони відповідають вимогам платників 3 чи 4 групи єдиного податку, вони не сплачують податок на прибуток.

При реєстрації сільськогосподарський кооператив як юридична особа стає платником податку на прибуток, якщо ним не було подано заяву на альтернативну систему оподаткування – спрощену. Річний звітний період для новостворених суб'єктів господарювання – без коригування податкових різниць. Обов'язок коригувати з'явиться тільки при перевищенні у рік створення позначки 40 млн грн. Перейти на коригування податкових різниць по закінченню року підприємство може й добровільно, здійснивши відповідну позначку при подачі першої декларації.

Податковий кодекс України визначає платниками податку на прибуток підприємства, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції і дохід яких від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній податковий (звітний) рік перевищує 50 відсотків загальної суми доходу.

Податок на прибуток сільськогосподарські кооперативи сплачують з отриманого ними прибутку. Об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій

звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень Податкового кодексу України. Суму податку на прибуток розраховують за правилами, встановленими Податковим кодексом України. Водночас в бухгалтерському обліку формується інформація про фінансовий стан суб'єкта господарювання та результати його діяльності незалежно від правил та вимог податкового законодавства.

У податковій декларації відображають оподатковуваний прибуток, у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) – обліковий прибуток, які як правило не збігаються. Між податковим та обліковим прибутком (збитком) існують відмінності, які виникають внаслідок коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до НП(С)БО та МСФЗ на відповідні різниці, визначені Податковим кодексом України (рис. 5.3).

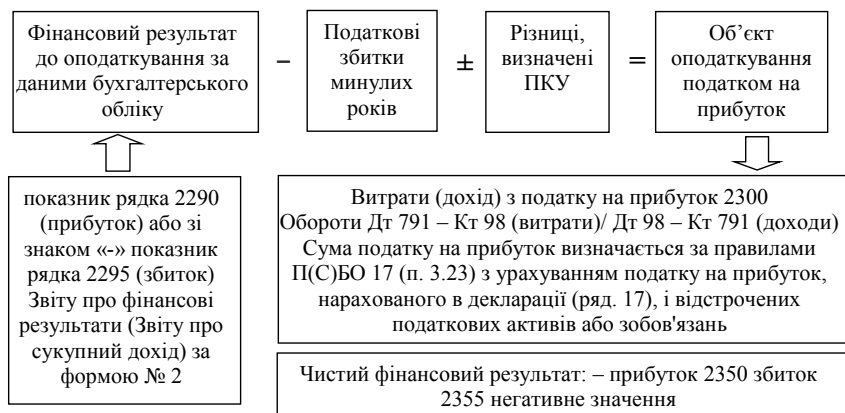


Рис. 5.3. Визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток

Механізм визначення фінансового результату до оподаткування дозволяє всім платникам податку на прибуток (незалежно від обсягу доходів) обліковувати витрати, не пов'язані з господарською діяльністю (не господарські витрати). Усе тому, що в бухгалтерському обліку немає жодних заборон щодо обліку витрат, а в розділі III ПКУ різниці, які зобов'язують їх «вичистити», є рідкістю.

Сільськогосподарські кооперативи, які здійснюють діяльність з метою одержання прибутку, застосовують базову (основну) ставку (п. 136.1 ПКУ) – 18% від прибутку. Також існує окрема «пільгова» ставка податку на прибуток – 0%. Вона встановлена тимчасово по 31.12.2021 (п. 44 підрозд. 4 Перехідних положень ПКУ). Одними з критеріїв отримання пільгового статусу платника податку за такою ставкою є:

- річний дохід ≤ 3 млн грн;
- розмір зарплати кожного працівника ≥ 2 МЗП (= 12000 грн у січні-листопаді 2021 р.).

Пільга застосовується як до новостворених після 01.01.2017 р. підприємств, так і до діючих.

Платників податку поділяють на тих, що ведуть, і тих, що не ведуть розрахунок податкових різниць. Можливі два варіанти перебування на загальній системі оподаткування: з коригуванням фінансового результату на податкові різниці та без такого (табл. 5.1). Розмежовує таких платників податку обсяг доходу – 40 млн грн (пп. 134.1.1, п. 137.5 ПКУ).

Таблиця 5.1

Критерії розмежування платників податку на прибуток щодо ведення розрахунку податкових різниць

Критерії порівняння	Платники податку на прибуток:	
	без податкових різниць («малодохідники»)	з податковими різницями («великодхідники»)
Об'єкт оподаткування	Фінрезультат до оподаткування з фінзвітності	Фінрезультат до оподаткування з фінзвітності $\pm$ податкові різниці
Допустимий обсяг доходу за 2019 рік	≤ 20 млн грн (без непрямих податків)	>20 млн грн (без непрямих податків), а також можна з меншим доходом добровільно*
Допустимий обсяг доходу за 2020 рік**	≤ 40 млн грн (без непрямих податків)	>40 млн грн (без непрямих податків), а також можна з меншим доходом добровільно*
Допустимий обсяг доходу за 2021 рік	≤ 40 млн грн (без непрямих податків)	>40 млн грн (без непрямих податків), а також можна з меншим доходом добровільно*
Звітний період	Календарний рік	Календарний квартал
* щороку змінювати своє рішення не можна. Якщо перехід на застосування податкових різниць уже здійснено, то рішення про їх незастосування можна прийняти не більше 1 разу протягом безперервної сукупності років в кожному з яких дохід менший 40 млн грн.		
** зміни за Законом № 466 (з 23.05.2020 р.). Застосувати нову межу 40 млн можна уже щодо доходу за 2020 рік (лист ДПС від 04.06.2020р. № 8939/7/99-00-07-02-01-07). Наприклад, ті платники, які мають обсяг доходу за 2020 рік 35 млн грн., можуть прийняти рішення про незастосування податкових різниць, зробивши потрібну відмітку у податковій декларації за 2020 рік.		

Ті платники, що не ведуть розрахунків податкових різниць, обчислюють податок на прибуток за даними бухгалтерського фінансового результату з відображенням на рахунках бухгалтерського обліку: по Дебету рахунку 98 і Кредиту рахунку 641.

Інша група платників – «великодохідники» визначають об'єкт оподаткування з обов'язковим коригуванням бухгалтерського фінансового результату на податкові різниці.

Якщо передбачено здійснення коригування шляхом збільшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається:

- зменшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);
- збільшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Якщо передбачено здійснення коригування шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається:

- збільшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);
- зменшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Податковим кодексом України встановлені різниці, за якими підприємства-великодохідники мають скоригувати фінансовий результат, обчислений за вимогами П(С)БО чи МСФЗ (рис. 5.4).

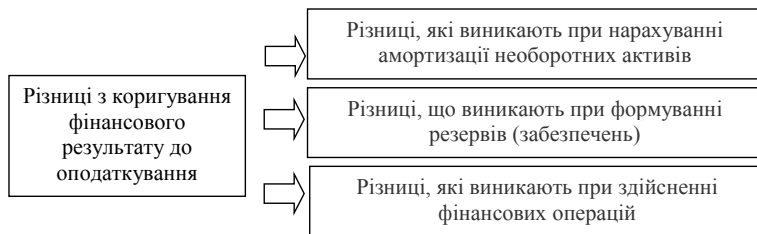


Рис. 5.4. Різниці з коригування фінансового результату до оподаткування

Перша група різниць, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів, обумовлена визначеними Податковим кодексом України об'єктів, за якими:

- не нараховується амортизація. Це, зокрема: вартість гудвілу; витрати на придбання/самостійне виготовлення невіробичних основних

засобів, невиробничих нематеріальних активів; на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів;

– мають бути дотримані мінімальні терміни використання основних засобів та інших необоротних активів, що впливає на розрахунок суми нарахованого зносу (крім випадку застосування виробничого методу нарахування амортизації).

Водночас для цілей визначення податку на прибуток з 23.05.2020 року почали діяти такі зміни в обліку основних засобів (ОЗ) і малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА):

– збільшена межа МНМА/ОЗ до 20 тис. грн (пп. 14.1.138 ПКУ). Її застосовують лише для новопридбаних з 23.05.2020 року об'єктів. Для уникнення податкових різниць великодохідники мають внести зміни до наказу про облікову політику;

– прискорена амортизація ОЗ може бути застосована для ОЗ, які вводяться в експлуатацію з 1 січня 2020 року по 31 грудня 2030 року (п. 431 підрозд. 4 Перехідних положень ПКУ). Вони мають бути новими, використовуватися виключно платником податку на прибуток без здавання в оренду, окрім ситуації коли оренда є основною діяльністю. Строки прискореної амортизації наведено у таблиці 5.2;

Таблиця 5.2

Строки прискореної амортизації основних засобів для цілей податкового обліку

Прискорена амортизація 2020-2030		
Група ОЗ для цілей податкового обліку	Мінімальний строк амортизації, років	
	прискорений*	звичайний
3 – передавальні пристрої	5	10
4 – машини і обладнання	2	5
5 – транспортні засоби	2	5
9 – інші ОЗ	5	12
* їх можна застосовувати незалежно від строків амортизації, які вказані у наказі про облікову політику та до окремих вибірових об'єктів, а не тільки для всієї групи відповідних ОЗ.		

– можливим є призупинення амортизації ОЗ на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання чи консервації ОЗ

(пп. 138.3.1 ПКУ). Призупиняти амортизацію необхідно з місяця наступного, після місяця припинення експлуатації таких ОЗ;

– дозволений виробничий метод нарахування амортизації (пп. 138.3.1 ПКУ), який передбачає нарахування амортизації у залежності від кількісних характеристик роботи ОЗ по відношенню до запланованої. Зокрема, для автомобіля це може бути запланований пробіг у км до капітального ремонту двигуна тощо. Наприклад, запланований пробіг 200 тис. км. За 1-й рік автівка пройшла 50 тис. км. Отже, нараховується за рік амортизація 25% вартості автомобіля ($=50/200=0,25$). Якщо ж автомобіль не використовувався, то й амортизація буде нульова. Попередньо потрібно провести інвентаризацію тих об'єктів, по яким вирішено змінити метод нарахування амортизації (п. 52 підрозд. 4 Перехідних положень ПКУ).

Друга група різниць, що виникають при формуванні резервів (забезпечень) обумовлена створенням і використанням забезпечень (резервів) витрат для відшкодування наступних (майбутніх) витрат; формуванням та списанням резерву сумнівних боргів або резерв очікуваних кредитних збитків; формуванням та використанням резервів банків та небанківських фінансових установ.

Група різниць, які виникають при здійсненні фінансових операцій, пов'язана з оподаткуванням процентів за борговими зобов'язаннями; уцінкою і дооцінкою інструментів власного капіталу; при здійсненні контрольованих операцій за цінами, визначеними за принципом «втягнутої руки»; придбанням у неприбуткових організацій, внесених до Реєстру неприбуткових установ та організацій та в нерезидентів товарів, у тому числі необоротних активів, робіт, послуг; витратами щодо нарахування роялті на користь нерезидента.

Серед нових податкових різниць – це пов'язані з карантинном через COVID-19 та різниці введені Законом України № 466-IX від 16 січня 2020 р.

“Карантинні” податкові різниці:

– зменшення фінрезультату, якщо отримується дохід у вигляді одноразової компенсації з метою соціальної підтримки застрахованих осіб на період протиепідемічних заходів COVID-19 (п. 54 підрозд. 4 Перехідних положень ПКУ);

– зменшення фінрезультату на дохід нарахований при списанні штрафів і пені, податкового боргу, зокрема щодо погашення

податкового боргу у січні-червні 2021 року, який виник на 1 листопада 2020 року;

- не коригується фінрезультат при безоплатному постачанні ліків, медзасобів навіть на суму більше 4% прибутку попереднього звітного року неприбутківцям особою, що здійснює закупівлі у сфері охорони здоров'я, якщо вони придбані за рахунок коштів держбюджету (пп. 140.5.9 ПКУ).

Нова податкова різниця, яка стосується усіх платників податку на прибуток (і великодохідників, і малодохідників) – пов'язана з обліком бюджетних грантів (пп. 14.1.2771 ПКУ). Це безповоротна допомога, яка надається за рахунок коштів держбюджету або місцевого бюджету, міжнародної технічної допомоги на проєкти у сфері культури, туризму, креативних індустрій, спорту. При цьому фінрезультат:

- зменшується – на суму гранту (пп. 140.4.8 ПКУ);
- збільшується – на суму витрат, які пов'язані з виконанням гранту, але не більше суми гранту (пп. 140.5.16 ПКУ).

Серед інших податкових різниць, які стосуються тільки високодохідників:

- збільшення фінрезультату на 30% вартості товарів (у т.ч. необоротних активів), робіт, послуг при їх продажу нерезидентам у низькоподаткових юрисдикціях (пп. 140.5.51 ПКУ);

- зменшення фінрезультату на суму доходів від участі в капіталі резидентів (пп. 140.4.1 ПКУ). Метод участі в капіталі – це метод обліку інвестицій в асоційовані підприємства (див. НП(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”). Асоційоване підприємство при цьому може бути й платником єдиного податку.;

- зменшення фінрезультату на суму доходів від участі в капіталі нерезидентів за умови, що частка у ньому $\geq 10\%$ і нерезидент не перебуває у низькоподатковій юрисдикції (пп. 140.4.3 ПКУ);

- зменшення фінрезультату на доходи у вигляді дивідендів. Вони можуть бути від інших платників податку на прибуток (пп. 140.4.1 ПКУ), а також нерезидентів, у яких частка не менше 10% і вони не належать до низькоподаткових юрисдикцій (пп. 140.4.3 ПКУ);

- збільшення фінрезультату на суму витрат на відшкодування збитків і компенсацію неодержаного доходу, а також податкові штрафи і пеню особам, які не є платниками податку на прибуток, у т.ч. й нерезидентам, платникам податку на прибуток за ставкою 0% (пп. 140.5.11 ПКУ);

– збільшення фінрезультату на суму штрафів, пені, які нараховуються контролюючими органами, наприклад ДПС, іншими органами державної влади за порушення вимог законодавства (пп. 140.5.11 ПКУ).

Податковими (звітними) періодами для податку на прибуток підприємств є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік. Податкова декларація розраховується наростаючим підсумком. Податковий (звітний) період починається з першого календарного дня податкового (звітного) періоду і закінчується останнім календарним днем податкового (звітного) періоду, крім виробників сільськогосподарської продукції, які можуть обрати річний податковий (звітний) період, який починається з 1 липня минулого звітного року і закінчується 30 червня поточного звітного року.

Податок на прибуток декларується та сплачується у звичайні терміни:

- квартальні платники декларують впродовж 40 календарних днів після кінця кварталу. За IV квартал – 60 календарних днів;
- річні платники податку на прибуток декларують впродовж 60 календарних днів після кінця року.

На сплату в усіх платників податку на прибуток дається 10 календарних днів від крайньої дати подачі декларації.

Переважна більшість сільськогосподарських кооперативів, які здійснюють діяльність з метою одержання прибутку, користуються таким спеціальним податковим режимом, як спрощена система оподаткування, обліку і звітності, що був запроваджений для зниження податкового навантаження та стимулювання розвитку малого підприємництва в Україні.

Спрощена система оподаткування передбачає тільки один вид податку: єдиний податок, який сплачується до місцевого бюджету. Механізм його нарахування та сплати регламентований Податковим кодексом України. Суть особливого механізму справляння податків і зборів полягає в заміні сплати окремих податків і зборів сплатою єдиного податку. Паралельно з цим передбачено ведення спрощеного обліку і звітності.

Метою запровадження даної податкової форми була необхідність зменшення податкового тиску на сільськогосподарських товаровиробників галузі і суттєвого спрощення податкових відносин.

Запровадження єдиного податку з 2015 р. для платників четвертої групи було лише формальною процедурою, адже самі правила оподаткування сільськогосподарських товаровиробників майже не змінилися. Кожний сільгоспвиробник може обрати для свого підприємства таку систему оподаткування, при якій він буде платити податків менше (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Порівняння систем оподаткування

Показники	Спеціальна система оподаткування		Загальна система оподаткування	Підстава (норма Податкового кодексу України, ПКУ)
	Єдиний податок 4 група	Єдиний податок 3 група		
1	2	3	4	5
Основні (базові) показники				
База оподаткування	Нормативно грошова оцінка землі	Дохід (виручка) від реалізації	Прибуток	П.134.1 ПКУ ст. 292. ст. 292 ПКУ
Ставка	Залежно від виду сільгоспугідь	5% (для неплатників ПДВ) 3% (для платників ПДВ)	18%	п.136.1 ПКУ ст. 293 ПКУ
			0%	Розд. IV Перехідних положень ПКУ
Податковий період (подання податкової звітності)	Рік (раз на рік подається декларація до 20 лютого)	Квартал (декларації подаються щокварталу протягом 40 календарних днів)	Рік (раз на рік, протягом 60 календарних днів по закінченню року)	п. 49.18 пп. 295.9.1 ПКУ
Порядок сплати	4 рази на рік (10%,10%,50% та 30% щокварталу)	4 рази на рік за наслідками декларування	Раз на рік за наслідками декларування	п. 137.5, пп. 295.9.2 ПКУ
Особливості сплати окремих податків				
Рентна плата за спеціальне використання води	Звільнені	Сплачується (відповідно до ст. 255 ПКУ)	Сплачується (відповідно до ст. 255 ПКУ)	п. 5 ст. 297.1 ПКУ
Земельний податок	Звільнені (крім землі, що не використовується у сільгосп-діяльності)	Звільнені (крім землі, що не використовується у госпдіяльності)	Сплачується (відповідно до розділу XII ПКУ)	п. 4 пп. 297.1 ПКУ

Продовження табл. 5.3

1	2	3	4	5
Особливості для платників ПДВ				
Право не реєструватися платником ПДВ	Обсяг постачання до 1 млн. грн.	Обсяг доходу не перевищує 1167 розмірів мінімальної заробітної плати	Обсяг постачання до 1 млн. грн.	п. 181.1, пп. 294.1 ПКУ
Податковий період з ПДВ	Квартал	Квартал	Місяць	п. 202.1, п. 202.2 ПКУ
Особливості для фізичних осіб, що знаходяться або знаходилися у трудових чи цивільно-правових відносинах з агропідприємством				
Земельний податок для фізосіб — орендодавців	Звільнені	Сплачують на підставі повідомлень органу ДФС	Сплачують на підставі повідомлень органу ДФС	п. 281.3 ПКУ
Витрати на виплату та доставку пільгових пенсій	Не є об'єктом оподаткування	Сплачують у повному обсягу	Сплачують у повному обсягу	Абз.4 п. 1ст. 2 Закону від 26.06.1997 р. № 400/97
Оподаткування дивідендів, нарахованих власникам агропідприємств	ПДФО за ставкою 18% т	ПДФО за ставкою 18% т	ПДФО за ставкою 5%	п. 167.1, п. 167.5.2 ПКУ

Щоб сплачувати ЄП у складі четвертої групи сільгосптоваровиробники повинні виконати вимогу про частку с.-г. товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік, що має дорівнювати або перевищувати 75 % (пп. 4 п. 291.4 ПКУ). Поняття частки с.-г. товаровиробництва визначено пп. 14.1.262 ПКУ – це «питома вага доходу сільськогосподарського товаровиробника, отриманого від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, у загальній сумі його доходу, що враховується під час визначення права такого товаровиробника на реєстрацію як платника податку». Тобто, головний критерій (величина доходу) та його межа не змінилися.

Зокрема, це доходи від:

- реалізації продукції рослинництва, що вирощена (вирощена) на угіддях, які належать с.-г. товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування;

- реалізації продукції рибництва, виловленої (зібраної), розведеної, вирощеної у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах), та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях;
- реалізації продукції рослинництва на закритому ґрунті та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях;
- реалізації продукції тваринництва і птахівництва та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях;
- реалізації сільськогосподарської продукції, що вироблена із сировини власного виробництва на давальницьких умовах, незалежно від територіального розміщення переробного підприємства.

Новоутворені с.-г. товаровиробники можуть стати платниками ЄП лише з наступного року, при умові дотримання частки с.-г. товаровиробництва у минулому році, яка дорівнює або перевищує 75%.

Для сільськогосподарських товаровиробників — платників 4 групи ЄП існують особливості щодо сплати ними окремих податків і зборів. Так, платники 4 групи ЄП не є платниками податку на прибуток підприємств, земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва). Інші податки і збори сплачуються у порядку та розмірах, установлених Податковим кодексом, а єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування — в порядку, визначеному Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 2464-VI від 08.07.2010 р.

Об'єкт оподаткування ЄП для четвертої групи — с.-г. товаровиробників — платників ЄП залишився таким самим, який був при фіксованому сільськогосподарському податку (ст. 292-1 ПКУ). Отже, об'єкт оподаткування — це площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду, що перебуває у власності платника ЄП або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди. Права власності або користування земельними ділянками повинні бути оформлені та належним чином зареєстровані (тобто з дотриманням вимог Постанови КМУ від 25.12.2025р. № 1127 «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень»).

Підставою для нарахування ЄП четвертої групи є дані державного земельного кадастру та/або дані з державного реєстру речових прав на нерухоме майно. Для виконання цієї вимоги органи виконавчої влади щомісяця, не пізніше 10 числа наступного місяця (а також за запитом контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки) подають інформацію, необхідну для обчислення і справляння податку.

Для правильного визначення розміру ЄП і його сплати необхідно правильно вираховувати базу оподаткування. Так, базою оподаткування єдиним податком є нормативна грошова оцінка 1 гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого ПКУ для справляння плати за землю. Якщо нормативну грошову оцінку земельної ділянки не проведено, то базу оподаткування визначають за нормативною грошовою оцінкою одиниці площі ріллі в АР Крим або в області.

Ставки ЄП четвертої групи встановлено у відсотках від нормативної грошової оцінки землі. Розмір ставок залежить від категорії (типу) земель та їх розташування. Відсоткові ставки ЄП четвертої групи встановлено пп. 293.9.1 – 293.9.6 ПКУ. Єдине, що кардинально змінилося порівняно з фіксованим сільськогосподарським податком — це потрійне збільшення ставок податку (табл. 5.4).

Звітним періодом для сплати ЄП четвертої групи є календарний рік. Податковим (звітним) періодом для платників ЄП третьої групи є календарний квартал (крім податкового періоду для податкової звітності з податку на додану вартість).

Платники єдиного податку третьої групи сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал за місцем своєї податкової адреси.

Сільськогосподарські кооперативи – платники єдиного податку четвертої групи самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за встановленою формою. Також вони щороку підтверджують статус платника ЄП, оскільки розрахунок питомої ваги виручки від реалізації сільськогосподарської продукції власного

виробництва та продуктів її переробки в загальній сумі валового доходу підприємства, який є основною вимогою для переходу на сплату ЄП, здійснюється за попередній звітний рік

Таблиця 5.4

Відсоткові ставки ЄП четвертої групи

Показники	Ставка податку
4 група – сільськогосподарські товаровиробники (частка с.-г. товаровиробництва за попередній податковий рік ≥ 75 відсотків) Податковий період – календарний рік (ст 294.1)	з 1 га с.-г. угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у % бази оподаткування)
- для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту)	0,95
- для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях	0,57
- для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях)	0,19
- для земель водного фонду	2,43
- для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди	6,33

Для підтвердження статусу платника ЄП групи 4, або переходу на цю систему оподаткування з початку року з іншої системи оподаткування, сільгосптоваровиробники подають річну звітність, у строк до 20 лютого. Податкова за власним рішенням анулює реєстрацію єдинників, які перебували у звітному році на цій системі і не подали відповідну звітність. Відповідно до норм ПКУ до податкової за місцем податкового обліку сільгосптоваровиробник має подати:

– до ДПС за місцем перебування – *Загальну декларацію на увесь звітний рік щодо всієї площі земельних ділянок та/або земель водного фонду, з яких справляється єдиний податок;*

– до ДПС за місцем перебування – *Відомості (довідку) про наявність земельних ділянок;*

– до ДПС за місцем розташування ділянки – *декларацію та відомості за кожною земельною ділянкою;*

– за місцем перебування і за місцем розташування ділянок – *Розрахунок частки сільгосптоваровиробництва з показниками доходу за минулий рік.*

Для того, щоб розрахувати ЄП на поточний рік, необхідно мати дані:

- про площу сільгоспугідь, що перебувають у власності або користуванні кооперативу (додаток В);
- грошову оцінку таких угідь;
- ставки ЄП.

Для визначення суми ЄП застосовується основний документ *Податкова декларація платника єдиного податку четвертої групи*, яка містить загальну та розрахункову частини, а також обов'язковий додаток — *Відомості про наявність земельних ділянок*. Разом із Декларацією обов'язково подається *Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва* за формою, затвердженою наказом № 772.

Розрахунок складається за попередній податковий (звітний) рік та надається відповідно до пп. 298.8.1 п. 298.8 ст. 298 глави 1 розділу XIV Податкового кодексу. Всі документи надаються одним пакетом, оскільки наказом № 578 передбачено, що до *Декларації* додаються *Відомості* та *Розрахунок* до 20 лютого поточного року (рис. 5.5).

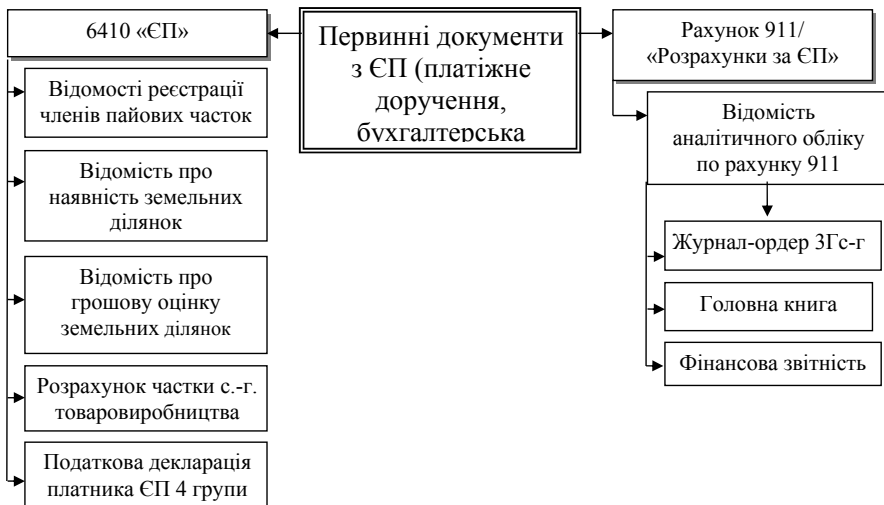


Рис. 5.5. Документування обліку розрахунків за ЄП четвертої групи

Звітна, нова звітна, уточнююча декларації подаються відповідному контролюючому органу (за основним або неосновним місцем обліку платника) за місцем розташування земельної ділянки.

Загальна, нова загальна, уточнююча загальна декларації подаються до контролюючого органу за місцезнаходженням платника податку (за основним місцем обліку платника).

Звітна декларація подається, якщо за відповідний звітний рік за земельні ділянки, що розташовані на території певного органу місцевого самоврядування з кодом за КОАТУУ, ще не було подано жодної декларації.

Нова звітна декларація подається лише у законодавчо визначені граничні строки подання, якщо за відповідний звітний рік за земельні ділянки, розташовані на території певного органу місцевого самоврядування з кодом, що відповідає коду за КОАТУУ, вже було раніше подано звітну (нову звітну) декларацію із зазначенням такого самого коду за КОАТУУ органу місцевого самоврядування.

Уточнююча звітна декларація подається тільки після законодавчо визначеного граничного строку подання, якщо за відповідний звітний рік за земельні ділянки, розташовані на території певного органу місцевого самоврядування з кодом, що відповідає коду за КОАТУУ, було подано звітну (нову звітну) Декларацію.

Виходячи з того, що ЄП четвертої групи відображають у складі загальновиробничих витрат і база розподілу стосується лише галузі рослинництва, то списання його відбувається на відповідні аналітичні рахунки до субрахунку 231«Рослинництво», який виробничі кооперативи відкривають до рахунка 23 «Виробництво». Аналітичний облік ЄП четвертої групи у складі загальновиробничих витрат ведуть за місцями виникнення, центрами відповідальності та статтями витрат.

Сплату податку здійснюють щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця, у таких розмірах:

- а) у I кварталі – 10 відсотків;
- б) у II кварталі – 10 відсотків;
- в) у III кварталі – 50 відсотків;
- г) у IV кварталі – 30 відсотків.

Платником податку перераховується в установлений строк загальна сума коштів на відповідний рахунок місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки.

Відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р. у бухгалтерському обліку суму нарахованого ЄП четвертої групи відображають за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» у кореспонденції з кредитом рахунку 641 «Розрахунки за податками і платежами».

В кінці року сума ЄП четвертої групи розподіляється між об'єктами витрат на виробництво продукції рослинництва пропорційно площі сільськогосподарських угідь, зайнятих відповідними культурами. При цьому дебетується рахунок 23 «Виробництво» у кореспонденції з кредитом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Приклад. СВК «Лідія» є платником ЄП четвертої групи і для ведення товарного сільгоспвиробництва в межах території одного органу місцевого самоврядування (за місцем своєї реєстрації) має у власності сільськогосподарські угіддя: рілля площею 1808 га (нормативна грошова оцінка 1 га — 24450,00 грн.), багаторічні насадження площею 130 га (нормативна грошова оцінка 1 га — 37072,00 грн.), пасовища — 80 га (нормативна грошова оцінка 1 га — 4285,00 грн.) та сіножаті площею 55 га (нормативна грошова оцінка 1 га — 24450,00 грн.).

Розрахунок суми ЄП четвертої групи представлено в таблиці 5.5.

Таблиця 5.5

Розрахунок суми ЄП четвертої групи

Показник	Розрахунок (площа земельної ділянки × нормативна грошова оцінка одиниці площі земельної ділянки × ставка податку (% до нормативної грошової оцінки земельної ділянки) / 100)	Сума, грн.
Річна сума ЄП для ріллі	$1808 \text{ га} \times 24450 \text{ грн.} \times 0,95 / 100$	419953,2
Річна сума ЄП для сіножаті	$55 \text{ га} \times 24450 \text{ грн.} \times 0,95 / 100$	12775,13
Річна сума ЄП для пасовищ	$80 \text{ га} \times 4285 \text{ грн.} \times 0,95 / 100$	3256,6
Річна сума ЄП для багаторічних насаджень	$130 \text{ га} \times 37072 \text{ грн.} \times 0,19 / 100$	9156,78
Загальна сума ЄП	$419953,2 + 12775,13 + 3256,6 + 9156,78$	445141,71

Порядок розподілу платежів з ЄП четвертої групи за фінансовий рік наведено у таблиці 5.6.

Таблиця 5.6

Розподіл платежів за ФСП

Період	Методика розрахунку	Категорія земель				Нараховано – всього
		рілля	сіножаті	пасовища	багаторічні насадження	
Січень	Річна сума податку х 10/100/3 / (кількість календарних днів у місяці) х (кількість календарних днів користування та/або володіння землею)	13998,44	425,84	108,55	305,23	14838,06
Лютий		13998,44	425,84	108,55	305,23	14838,06
Березень		13998,44	425,84	108,55	305,23	14838,06
Квітень		13998,44	425,84	108,55	305,23	14838,06
Травень		13998,44	425,84	108,55	305,23	14838,06
Червень		13998,44	425,84	108,55	305,23	14838,06
Липень	Річна сума податку х 50/100/3 / (кількість календарних днів у місяці) х (кількість календарних днів користування та/або володіння землею)	69992,2	2129,19	542,77	1526,13	74190,28
Серпень		69992,2	2129,19	542,77	1526,13	74190,28
Вересень		69992,2	2129,19	542,77	1526,13	74190,28
Жовтень	Річна сума податку х 30/100/3 / (кількість календарних днів у місяці) х (кількість календарних днів користування та/або володіння землею)	41995,32	1277,51	325,66	915,68	44514,17
Листопад		41995,32	1277,51	325,66	915,68	44514,17
Грудень		41995,32	1277,51	325,66	915,68	44514,17
Всього:		419953,2	12775,13	3256,6	9156,78	445141,71

Відображення зазначених операцій на рахунках бухгалтерського обліку представлено у таблиці 5.7.

Таблиця 5.7

Кореспонденція рахунків з обліку ЄП четвертої групи

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспондуючі рахунки	
			Дебет	Кредит
1	Нарахована сума ЄП четвертої групи за січень	16421,8	911	6410
2	Перерахована сума ЄП четвертої групи до бюджету з поточного рахунка	16421,8	6410	311
...	Щомісячна сплата аналогічно за кожний місяць	...	...	...
3	У грудні сума ЄП четвертої групи розподілена пропорційно площі сільськогосподарських угідь, зайнятих певними культурами	492653,85	231	911

Довідка про набуття або підтвердження статусу платника податку видається протягом 10 робочих днів з дати подання податкової декларації або заяви контролюючим органом за місцезнаходженням такого платника (місцем перебування на податковому обліку).

У разі коли у податковому (звітному) році частка сільськогосподарського товаровиробництва становитиме менше ніж 75%, сільськогосподарський кооператив сплачуватиме податки у наступному податковому (звітному) році на загальних підставах.

Оскільки сільськогосподарські кооперативи як платники ЄП звільняються від обов'язку сплати деяких податків, то якщо під час проведення перевірок виявиться, що с.-г. товаровиробник неправомірно застосовував спрощену систему за весь цей період контролюючим органом нараховуються всі податки, які платник ЄП не сплачував, штрафні санкції за несплату цих податків, а також пеня. Після встановлення факту порушення, такий суб'єкт господарювання зобов'язаний залишити 4-ту групу через порушення умов перебування на ній і перейти на 3-ю групу або на загальну систему з нового кварталу. Заплатити 25% річної суми податку за кожен квартал, протягом якого перебували на 4-й групі.

Заява про перехід подається не пізніше 20-го числа місяця, що настає за календарним кварталом, у якому були порушені умови роботи на 4-й групі.

Якщо в минулому змінювалася група ЄП або система оподаткування, то повторно повернутися на 4-ту групу можна, якщо пройшло два календарні роки. Ця норма не діє, якщо реєстрація єдинника 4-ї групи анульована за рішенням податкової служби.

Якщо ж суб'єкт господарювання за власним рішенням залишив 4-ту групу раніше 2019 року, то тільки з 2021-го року він має право на неї повернутися.

Якщо протягом року прийняте рішення щодо зміни групи ЄП з 4-ї на іншу або переходу на загальну систему оподаткування, то перехід можливий тільки з нового кварталу, з умовою сплати ЄП за поточний рік у розмірі 25% річної суми податку за кожен квартал, протягом якого було перебування на 4-й групі.

Згідно з п. 299.13 ПКУ контролюючий орган щоденно оприлюднює на єдиному державному реєстраційному веб-порталі юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців та власному

офіційному сайті дані з реєстру платників ЄП, зокрема дату виключення.

У структурі непрямих податків провідне місце посідає **податок на додану вартість (ПДВ)**. Його структурно-логічна схема наведена на рис. 5.6.

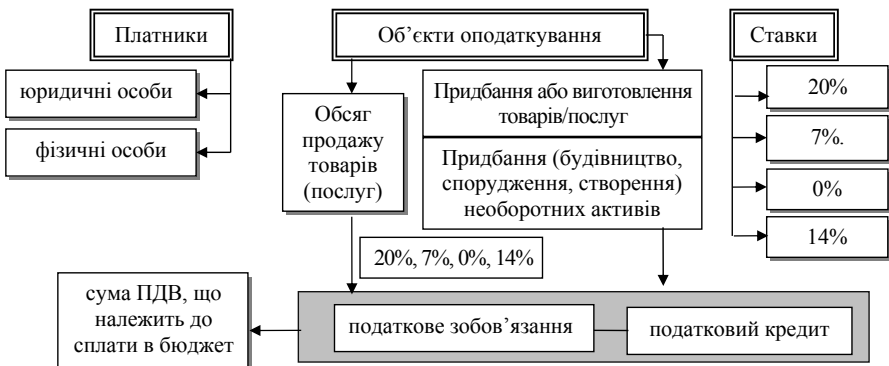


Рис. 5.6. Структурно-логічна схема ПДВ

Платниками податку є фізичні і юридичні особи, які здійснюють підприємницьку діяльність в Україні. Сільськогосподарський кооператив як і будь-який інший суб'єкт господарювання зобов'язаний зареєструватися платником ПДВ, якщо загальна сума оподатковуваних поставок товарів (послуг), у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, протягом останніх 12 календарних місяців сукупно перевищує 1000000 грн. (без урахування ПДВ) згідно п. 181.1 ПКУ. Реєстрація платником ПДВ може бути і добровільною за умови, якщо загальна сума оподатковуваних поставок у нього становить менше 1000000 грн. або якщо оподатковуваних поставок ще не було.

До оподатковуваних операцій для цілей реєстрації сільськогосподарського кооперативу як платника ПДВ належать операції, що підлягають оподаткуванню за основною ставкою ПДВ 20%, ставкою 0%, ставкою 14% (з 1 березня 2021 р.) та звільнені (умовно звільнені) від оподаткування ПДВ.

Для реєстрації як платника ПДВ сільськогосподарський кооператив до органу ДФС за місцем своєї реєстрації подає реєстраційну заяву за формою № 1-ПДВ (додаток 1 до Положення № 1130).

Реєстраційна заява подається в такі строки:

- якщо ПДВ-реєстрація обов'язкова – не пізніше 10-го числа календарного місяця, що настає за місяцем, у якому обсяг оподатковуваних операцій перевищив 1 000 000 грн. Наприклад, якщо зазначений обсяг був перевищений у серпні, то реєстраційну заяву потрібно подати не пізніше 10 вересня;

- якщо ПДВ-реєстрація добровільна – не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку податкового періоду, з якого суб'єкт господарювання уважатиметься платником ПДВ. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання бажає зареєструватися як платник ПДВ з 01.10.20 р., то заяву потрібно подати не пізніше 10.09.20 р.;

- при переході з єдиного податку (ЄП) без окремої сплати ПДВ на загальну систему оподаткування, якщо ПДВ-реєстрація:

- а) обов'язкова – не пізніше 10-го числа першого календарного місяця, у якому платник перейшов на загальну систему оподаткування;

- б) добровільна – не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку періоду, з якого суб'єкт господарювання уважатиметься платником ПДВ;

- при переході з першої та другої груп платників ЄП, а також з третьої групи за ставкою 5% на сплату ЄП за ставкою 3% (яка передбачає окрему сплату ПДВ) – не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку календарного кварталу, з якого застосовуватиметься ставка ЄП 3%;

- при переході із загальної системи оподаткування на сплату ЄП за ставкою 3% – не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку кварталу, з якого суб'єкт господарювання буде платником ЄП за ставкою 3%. Реєстраційна заява в паперовій формі подається особисто фізособою-підприємцем, а від імені юрособи – її безпосереднім керівником або представником. Особи, які подають реєстраційну заяву, повинні мати при собі документи, що посвідчують особу та їх повноваження (п. 183.7 ПКУ).

Реєстраційна заява може подаватися і в електронній формі, якщо кооператив уклав договір з ДФС про визнання електронних документів (п. 183.7 ПКУ). Також реєстраційна заява про добровільну ПДВ-реєстрацію може бути подана держреєстратору як додаток до реєстраційної картки. У цьому випадку електронну копію реєстраційної заяви держреєстратор передає до органу Державної фіскальної служби (ДФС).

Сільськогосподарський кооператив вважається платником ПДВ з дня внесення запису про ПДВ-реєстрацію до реєстру платників ПДВ. Якщо підстав для відмови в ПДВ-реєстрації немає, ДФС протягом 3 робочих днів із дня отримання реєстраційної заяви вносить до реєстру платників ПДВ запис про реєстрацію.

Витяг із реєстру платників ПДВ за формою № 2-ВР можна отримати, направивши до органу ДФС запит за формою № 1-ЗВР (додаток 12 до Положення № 1130 від 14.11.2014 р.). Однак отримання витягів із реєстру не є обов'язковим для платників ПДВ, оскільки вся інформація про таких платників знаходиться на офіційному сайті ДФС.

Податок становить 20% бази оподаткування та додається до ціни товарів/послуг. Сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.

При позитивному значенні розрахованої суми така сума підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету у встановлені строки, а при від'ємному значенні – така сума враховується у зменшення суми податкового боргу з податку, що виник за попередні звітні (податкові) періоди, а в разі відсутності податкового боргу – або підлягає бюджетному відшкодуванню за заявою платника, або зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

Податкові зобов'язання нараховують виходячи з бази оподаткування та складають не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і реєструють в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) у встановлені ПКУ терміни, зведену податкову накладну за товарами/послугами, необоротними активами (для товарів/послуг, необоротних активів, придбаних або виготовлених до 1 липня 2015 року, – у разі, якщо під час такого придбання або виготовлення суми податку були включені до складу податкового кредиту).

Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг є дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

– дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок продавця як оплата товарів/послуг, а в разі постачання за готівку – дата оприбуткування коштів у касу продавця, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі;

– дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг.

Датою віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

– дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;

– дата отримання платником податку товарів/послуг.

Податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг та складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за встановленою ставкою, протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

– придбанням або виготовленням товарів та наданням послуг;

– придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи);

– ввезенням товарів та/або необоротних активів на митну територію України.

Нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні засоби почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах провадження господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду. Тобто податковий кредит визнають за всіма покупками незалежно від напрямку їх використання.

Не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені зареєстрованими в ЄРПН податковими накладними/розрахунками коригування до таких податкових накладних чи не підтверджені митними деклараціями, іншими документами.

Кабінетом Міністрів України встановлений Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість. Система електронного адміністрування податку на додану вартість забезпечує автоматичний облік в розрізі платників податку.

Платникам податку автоматично відкриваються рахунки в системі електронного адміністрування податку на додану вартість. Розрахунки з

бюджетом у системі електронного адміністрування податку на додану вартість здійснюються з цих рахунків.

Платникам податків – сільськогосподарським товаровиробникам, що обрали спеціальний режим оподаткування, додатково відкриваються:

а) рахунки в системі електронного адміністрування податку, призначені для перерахування коштів до Державного бюджету України та на їх спеціальні рахунки, відкриті в установах банків та/або органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, для здійснення операцій з постачання сільськогосподарських товарів/послуг (крім зернових і технічних культур та продукції тваринництва);

б) рахунки в системі електронного адміністрування податку, призначені для перерахування коштів до Державного бюджету України та на їх спеціальні рахунки, відкриті в установах банків та/або органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, для здійснення операцій з постачання зернових та технічних культур;

в) рахунки в системі електронного адміністрування податку, призначені для перерахування коштів до Державного бюджету України та на їх спеціальні рахунки, відкриті в установах банків та/або органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, для здійснення операцій з постачання продукції тваринництва.

Платник податку реєструє податкові накладні та/або розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних на суму податку (Σ Накл), обчислену за такою формулою:

$$\Sigma \text{Накл} = \Sigma \text{НаклОтр} + \Sigma \text{Митн} + \Sigma \text{ПопРах} + \Sigma \text{Овердрафт} - \Sigma \text{НаклВид} - \Sigma \text{Відшкод} - \Sigma \text{Перевищ};$$

де: Σ НаклОтр – загальна сума податку за отриманими платником податковими накладними, зареєстрованими в ЄРПН, та розрахунками коригування до таких податкових накладних, зареєстрованими в ЄРПН;

Σ Митн – загальна сума податку, сплаченого платником при ввезенні товарів на митну територію України;

Σ ПопРах – загальна сума поповнення з поточного рахунку платника податку рахунка в системі електронного адміністрування податку, в тому числі рахунків у системі електронного адміністрування податку платника – сільськогосподарського підприємства, що обрало спеціальний режим оподаткування.

Σ Овердрафт – сума середньомісячного розміру сум податку, які за останніх 12 звітних (податкових) місяців були задекларовані платником до сплати до бюджету та погашені чи розстрочені або відстрочені, а також задекларовані платником – сільськогосподарським підприємством, що обрав спеціальний режим оподаткування. Цей показник щокварталу (протягом перших шести робочих днів такого кварталу) підлягає

автоматичному перерахунку, що здійснюється шляхом віднімання суми попереднього збільшення та додавання суми збільшення згідно з поточним перерахунком.

$\Sigma_{\text{НаклВид}}$ – загальна сума податку за складеними платником податковими накладними та розрахунками коригування до таких податкових накладних, зареєстрованими в ЄРПН;

$\Sigma_{\text{Відшкод}}$ – загальна сума податку, заявлена платником до бюджетного відшкодування з урахуванням сум коригувань та результатів перевірок, що проводяться відповідно ПКУ;

$\Sigma_{\text{Перевищ}}$ – загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником у поданих податкових деклараціях з урахуванням поданих уточнюючих розрахунків до них, над сумою податку, що міститься в складених таким платником податкових накладних та розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН.

Для обрахунку показників $\Sigma_{\text{НаклОтр}}$, $\Sigma_{\text{НаклВид}}$ та $\Sigma_{\text{Митн}}$ використовуються документи (податкові накладні, розрахунки коригування, митні декларації, аркуші коригування та додаткові декларації), складені починаючи з 1 липня 2015р.

На рахунок у системі електронного адміністрування податку на додану вартість платника зараховуються кошти:

а) з власного поточного рахунку платника в сумах, необхідних для збільшення розміру суми;

б) з власного поточного рахунку платника в сумах, недостатніх для сплати до бюджету узгоджених податкових зобов'язань з цього податку;

в) з рахунків платників, відкритих у відповідних органах казначейства для проведення розрахунків з погашення заборгованості з різниці в тарифах на теплову енергію, опалення та постачання гарячої води, послуги з централізованого водопостачання, водовідведення, що вироблялися, транспортувалися та постачалися населенню та/або іншим підприємствам централізованого питного водопостачання та водовідведення, які надають населенню послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, яка виникла у зв'язку з невідповідністю фактичної вартості теплової енергії та послуг з централізованого водопостачання, водовідведення, опалення та постачання гарячої води тарифам, що затверджувалися та/або погоджувалися органами державної влади чи місцевого самоврядування, а рахунок субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам з подальшим спрямуванням коштів відповідно до Закону України про Державний бюджет України;

г) з бюджету в сумах надміру сплачених грошових зобов'язань з податку на додану вартість, повернутих платнику податків у порядку, встановленому ПКУ.

Підставою для нарахування сум податку на додану вартість (ПДВ), що відносяться до податкового кредиту, зокрема, є (рис. 5.7):

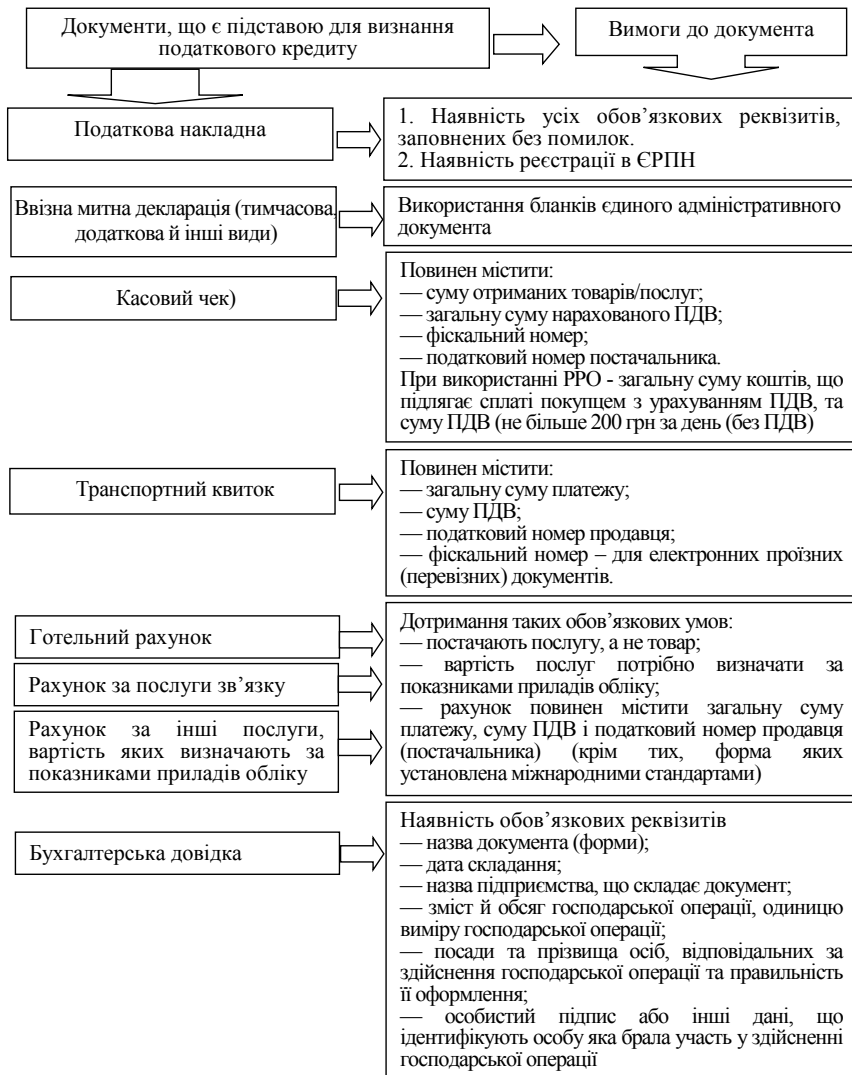


Рис. 5.7. Документи, що є підставою для визнання податкового кредиту

На дату виникнення податкових зобов'язань сільгоспкооператив зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) у встановлений термін.

У податковій накладній зазначаються такі обов'язкові реквізити:

- а) порядковий номер податкової накладної;
- б) дата складання податкової накладної;
- в) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник ПДВ, – продавця товарів/послуг;
- г) податковий номер платника податку (продавця та покупця);
- д) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник ПДВ, – покупця (отримувача) товарів/послуг;
- е) опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг;
- є) ціна постачання без урахування податку;
- ж) ставка податку та відповідна сума податку в цифровому значенні;
- з) загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку;
- і) код товару згідно з УКТ ЗЕД, для послуг – код послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг (ДКПП ДК 016:2010); платники податків, крім випадків постачання підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України, мають право зазначати код товару згідно з УКТ ЗЕД або код послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг неповністю, але не менше ніж чотири перших цифри відповідного коду.
- й) індивідуальний податковий номер.

Код товару згідно з УКТ ЗЕД залишається єдиним обов'язковим реквізитом, у якому помилок краще не припускати, щоб уникнути штрафних санкцій.

Граничні строки реєстрації податкових накладних (ПН) та розрахунків коригування у ЄРПН:

– податкові накладні та розрахунки коригування (РК), складені з 1-го по 15-й календарний день місяця (включно), підлягають реєстрації

в ЄРПН до спливу останнього дня (включно) місяця, у якому їх складено;

- податкові накладні та розрахунки коригування, складені з 16-го по останній календарний день (включно) календарного місяця, – до 15-го календарного дня (включно) місяця, що настає за місяцем, коли їх складено.

- зведені податкові накладні та розрахунки коригування до них, складені за операціями, визначеними п. 198.5 ст. 198 та п. 199.1 ст. 199 ПКУ, – протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем місяця, в якому вони складені;

- розрахунки коригування, складені на отримувача – платника ПДВ, в яких передбачається зменшення суми компенсації вартості товарів/послуг їх постачальнику, – протягом 15 календарних днів з дня отримання такого РК отримувачем (покупцем)

Тобто мінімальний строк реєстрації складає 15 календарних днів, а от максимальний збільшено вдвічі. Наприклад, ПН, складені 01.01.2021 р. та 15.01.2021 р., можна без штрафних наслідків зареєструвати в ЄРПН 31.01.2021 р. Податкову накладну, складену 16.01.2021 р., можна зареєструвати в ЄРПН аж 15.02.2021 р. Однак суми ПДВ за цими податковими накладними покупець повинен відобразити у складі податкового кредиту в декларації з ПДВ за січень.

Податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс). Після реєстрації в ЄРПН її надають покупцю за його вимогою з дотриманням вимог законодавства щодо електронного документообігу та кваліфікованого електронного підпису.

Підтвердженням продавцю про прийняття його податкової накладної та/або розрахунку коригування до ЄРПН є квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня.

Відображення в бухгалтерському обліку податкових зобов'язань з податку на додану вартість у сучасних умовах наведено в таблиці 5.8.

Методику відображення в бухгалтерському обліку податкового кредиту з податку на додану вартість наведено в таблиці 5.9.

Таблиця 5.8

Відображення в обліку податкових зобов'язань з ПДВ

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Перша подія — постачання продукції (товарів), виконаних робіт, наданих послуг			
Відпущено і реалізовано продукцію рослинництва вітчизняним покупцям	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	271 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	10 000
Нараховано виручку (дохід) за реалізовану сільськогосподарську продукцію покупцям	361 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	12 000
Відображено податкові зобов'язання з податку на додану вартість за реалізовану продукцію (першою подією — поставкою)	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	6411 «Розрахунки з ПДВ»	2000
Перша подія — отримання авансу від покупця			
На поточний рахунок отримано попередню оплату (аванс) від покупців сільськогосподарської продукції	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	12 000
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ за отриманим авансом	643 «Податкові зобов'язання»	6411 «Розрахунки з ПДВ»	2000
Відпущено і реалізовано продукцію рослинництва покупцям	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	271 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	10 000
Нараховано виручку (дохід) за реалізовану покупцям сільськогосподарську продукцію	361 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	12 000
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ за авансованими поставками	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	643 «Податкові зобов'язання»	2000
Відображено залік заборгованості покупців за рахунок раніше одержаних авансів	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	361 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	12 000

Таблиця 5.9

Відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Перша подія — отримання товарів, робіт, послуг			
Відображено оприбутковані на склад від постачальника — платника податку основні засоби, виробничі запаси, інші товарно-матеріальні цінності, виконані роботи або отримані послуги за виробничими факторами сільськогосподарської діяльності	15 «Капітальні інвестиції» 20 «Виробничі запаси» 22 «МШП» 23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	4 000
Відображено суму податкового кредиту за наявності податкової накладної при придбанні, яку віднесено на розрахунки з бюджетом	6411 «Розрахунки з ПДВ»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	800
Відображено податковий кредит покупцем-платником податку при отриманні без наявності податкової накладної (незалежно від дати оплати)	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	800
Відображено суму податкового кредиту, яка віднесена на розрахунки з бюджетом, при отриманні податкової накладної	641 «Розрахунки з ПДВ»	644 «Податковий кредит»	800
Перша подія — сплата авансу за постачання товарів, робіт, послуг			
Проведена попередня оплата за товари (роботи, послуги)	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	36 000
Відображено платником податку суми податкового кредиту після оплати і отримання податкової накладної	6411 «Розрахунки з ПДВ»	644 «Податковий кредит»	6000
Відображено оприбутковані на склад від постачальника — платника податку основні засоби, виробничі запаси, інші матеріальні цінності, виконані підрядником роботи або отримані послуги за виробничими факторами сільськогосподарської діяльності	15 «Капітальні інвестиції» 20 «Виробничі запаси» 22 «МШП» 23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	30000
Відображено податковий кредит за оприбуткованими товарами (роботами, послугами)	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	6000
Відображено взаємозалік заборгованостей з постачальниками та підрядниками	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	36000

Зведені результати обліку податку на додану вартість відображаються в податковій декларації. Податкова декларація подається за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця. Сума податкового зобов'язання, зазначена в поданій податковій декларації, підлягає сплаті протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку.

Із часу запровадження системи електронного адміністрування (СЕА) ПДВ на постійній основі розрахунки з бюджетом здійснюються з електронних ПДВ-рахунків платників цього податку. СЕА ПДВ розташована на WEB-сервері ДФС та забезпечує автоматичний облік ПДВ у розрізі платників податку. З електронного ПДВ-рахунку сплачують податкові зобов'язання, задекларовані не лише в деклараціях з ПДВ, а й в уточнюючих розрахунках.

До СЕА ПДВ потрапляють суми податку, що

- містяться у складених та отриманих податкових накладних та розрахунках коригування, зареєстрованих в ЄРПН;
- сплачені платниками при ввезенні товару на митну територію України;
- сплачені платниками на рахунки СЕА ПДВ.

Електронний рахунок СЕА ПДВ відкривається платнику податку Казначейством автоматично на безоплатній основі. Для цього ДФС на підставі реєстру платників податку надсилає Казначейству дані не раніше ніж за один робочий день до дати реєстрації особи платником ПДВ.

Державна фіскальна служба України (ДФСУ) сформувала єдиний реєстр заяв про повернення сум бюджетного відшкодування у хронологічному порядку їх надходження. Відтепер бюджетне відшкодування ПДВ здійснюють органи казначейства на підставі даних цього реєстру заяв про повернення сум бюджетного відшкодування, вказаного без висновків контролюючих органів. Однак п. 55 підр. 2 р. XX ПКУ встановлені обмеження, згідно з яким бюджетне відшкодування ПДВ здійснюватимуть у межах коштів, наявних на єдиному казначейському рахунку.

Суми надміру сплачених грошових зобов'язань з ПДВ підлягають поверненню винятково на рахунок платника податку в СЕА ПДВ.

У разі анулювання реєстрації платника податку залишок коштів на його електронному рахунку перераховується до бюджету, а такий рахунок закривається. ДПС протягом трьох робочих днів, що настають за днем внесення контролюючим органом до реєстру платників податку змін щодо скасування (відміни) анулювання реєстрації платника податку за рішенням контролюючого органу або рішенням суду, яке набрало законної сили, здійснює перерахунок суми ($\sum \text{Накл}$) окремо за кожним показником такого платника за звітний (податковий) період, у якому відбулося анулювання реєстрації платника податку, яке скасоване (відмінене). Перерахунок не здійснюють, коли:

- на момент скасування рішення про анулювання реєстрації особа застосовує спрощену систему оподаткування, яка не передбачає сплату податку;

- повторна реєстрація (наступна за відміненою) платником податку такої особи є анульованою з підстав, передбачених п. 184.1 ст. 184 ПКУ.

Для отримання інформації про стан свого електронного рахунка платник податку має право надіслати до СЕА ПДВ запит з чаркодом J1301206 через програму електронної звітності, яку він використовує. У разі недостатньої суми податку, на яку платник має зареєструвати податкові накладні, підприємство поповнює електронний рахунок СЕА ПДВ з власного поточного рахунку:

- у полі «Отримувач» зазначається найменування платника ПДВ;
- у полі «Код» зазначається код ЄДРПОУ платника ПДВ;
- у полі «Банк отримувача» зазначається «Казначейство України (ел. адм. подат.)»;

- у полі «Код банку» зазначається МФО банку «899998»;
- у полі «№ рахунка» зазначається номер рахунка, відкритий Казначейством та надісланий платнику податку на е-скриньку, зазначену при укладанні договору з ДФС про визнання електронних документів;

- у полі «Призначення платежу» зазначається «Перерахування на електронний рахунок СЕА ПДВ з власного поточного рахунку».

В бухгалтерському обліку перерахування коштів на рахунок СЕА ПДВ відображається: Дт 315 – Кт 311. Реєстрація податкових накладних (зобов'язань) за рахунок цих коштів: Дт 6412 – Кт 315.

Якщо платник податків не сплачує суми самостійно визначеного грошового зобов'язання протягом законодавчо встановлених строків, то він притягується до відповідальності у вигляді штрафу в таких розмірах:

- при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 10% погашеної суми податкового боргу;

- при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, — у розмірі 20% погашеної суми податкового боргу.

Незабезпечення зберігання первинних документів, облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених строків їх зберігання та/або ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 510 грн., ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 грн. При цьому притягнення до фінансової відповідальності за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, не звільняє їх посадових осіб від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності.

Сільськогосподарські підприємства, в т.ч. сільськогосподарські кооперативи до 01.01.2017 р. обирали спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість, отримували Свідоцтво про реєстрацію суб'єктом спеціального режиму оподаткування, в якому зазначалися види діяльності, на які й поширювався спеціальний режим оподаткування.

Однак закладена змінами до Податкового кодексу норма припинила спецрежим з ПДВ для сільгосптоваровиробників. Перереєстрація суб'єкта спецрежиму ПДВ на загальну систему відбувається автоматично.

Водночас держава вирішила надати сільгосптоваровиробникам бюджетні дотації на період з 1 січня 2017 року до 1 січня 2022 року, щоб хоч якось підтримати їх у зв'язку з відміною спеціального режиму з ПДВ. Кошти для цього були передбачені в Держбюджеті.

Для отримання державних дотацій сільськогосподарські товаровиробники мають бути внесені до Реєстру отримувачів бюджетної дотації відповідно до Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України», у порядку та строки,

встановлені ПКУ (п. 51 підрозд. 2 розд. XX ПКУ). По-суті, це повернення частини сплаченого ПДВ на банківський рахунок сільгоспвиробника. Надається така бюджетна дотація для розвитку та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції.

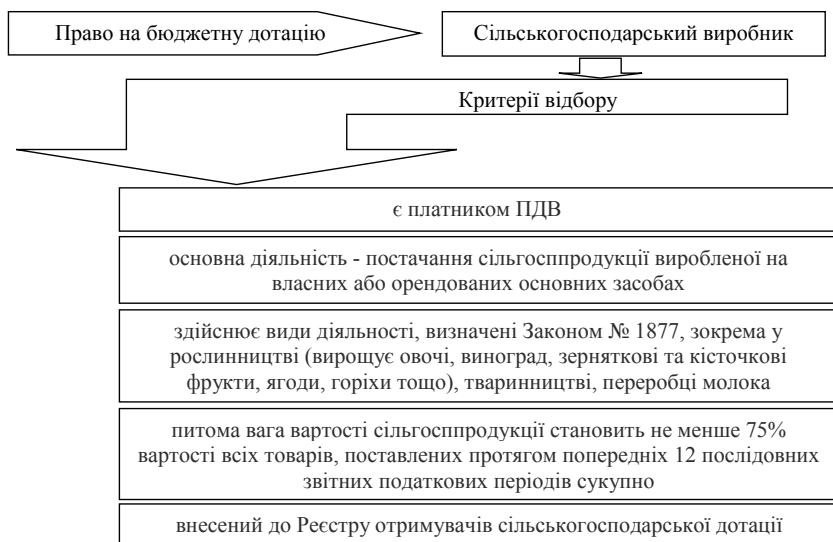


Рис. 5.8. Критерії відбору для отримання бюджетної дотації

Існує Порядок розподілу такої дотації. За ним сума такого повернення визначається як добуток:

- частки постачання сільгосптоварів у загальному обсязі оподатковуваних операцій з постачання товарів, робіт, послуг за місяць. Такі сільгосптовари мають відповідати п. 161.3 Закону № 1877;

- ПДВ, який був сплачений до бюджету за відповідний місяць.

ПДВ-дотація не має цільового спрямування, тому після отримання коштів їх можна витратити будь-яким чином.

Сільгоспвиробнику, який відповідає зазначеним вимогам для отримання дотації подає до органу контролю за місцем свого обліку як платника ПДВ заяву про внесення сільськогосподарського товаровиробника до Реєстру отримувачів бюджетної дотації. Заява подається у місяці, який передує початку того податкового періоду, з якого планується скористатися правом на отримання бюджетної дотації та

протягом 5 календарних днів після закінчення крайнього строку подачі декларації з ПДВ (з 20 по 25 число місяця включно).

Заява може бути подана або у паперовому вигляді до ДПС за основним місцем обліку, або в електронній формі через Е-кабінет платника. Можна скористатися урядовим порталом.

Тільки після внесення сільгоспвиробника до Реєстру він матиме право отримати бюджетну дотацію. Крім самої заяви треба у складі Податкової декларації з ПДВ подати ще Додаток 8, який містить розрахунок податкових зобов'язань за операціями, визначеними в ст. 161 Закону № 1877 та питомої ваги вартості сільгосптоварів/послуг. Подати цей додаток можна як після внесення до Реєстру, так і до, наприклад одночасно з подачею заяви.

Для виключення з Реєстру отримувачів дотації подають Заяву про зняття сільськогосподарського товаровиробника з реєстрації як отримувача бюджетної дотації. Тільки після цього зникає обов'язок подавати Додаток 8 ПДВ-декларації. Також цю Заяву подають при недотримання вимог щодо питомої ваги вартості сільгосппродукції у загальній вартості всіх поставлених товарів.

Розподіл бюджетної дотації здійснюється Держказначейством згідно з бюджетною програмою Мінагрополітики. А порядок розподілу бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції розробляє і затверджує Кабінет Міністрів України.

На сільськогосподарські кооперативи поширюється норма, передбачена Законом України “Про державну підтримку сільського господарства України” (із змінами) для виробників сільськогосподарської продукції, згідно з якою, такі сільськогосподарські кооперативи та пов'язані із ними особи, щорічно за кожними видом державної підтримки зможуть отримати державну підтримку, в сумі не більше ніж 10 тисяч розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня відповідного року.

Оскільки ті сільськогосподарські кооперативи, що діють без мети отримання прибутку, не здійснюють виробничої діяльності, і не є власниками землі та сільськогосподарської продукції, виробленої своїми членами, вони не можуть скористатись усіма видами держпідтримки, передбаченими для сільськогосподарських товаровиробників, і потребують цільової підтримки з державного бюджету. Однак вони мають право користуватись державною

підтримкою до 15 серпня 2023 року, що була передбачена для сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів за такими напрямками:

- часткове відшкодування вартості закупленої техніки, механізмів та обладнання для виробництва і переробки сільськогосподарської продукції;

- часткове відшкодування витрат, пов'язаних з наданими сільськогосподарськими дорадчими послугами;

- виплата спеціальної бюджетної дотації за утримання корів молочного, молочно-м'ясного та м'ясного напрямів продуктивності кооперативу, у власності якого перебуває від п'яти корів, ідентифікованих та зареєстрованих відповідно до законодавства.

Одночасно ті сільськогосподарські кооперативи, що діють з метою отримання прибутку, здійснюють виробництво сільськогосподарської продукції і є її власниками, зареєстровані в установленому порядку, можуть скористатись держаною підтримкою на загальних умовах, за такими діючими у 2021 році напрямками державної підтримки:

1. Державна підтримка розвитку тваринництва та переробки сільськогосподарської продукції

2. Часткова компенсація вартості сільськогосподарської техніки та комплектуючих вітчизняного виробництва

3. Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів

4. Фінансова підтримка розвитку виноградарства, садівництва та хмелярства

Сільськогосподарські кооперативи можуть бути платниками **екологічного податку**, якщо у їх діяльності виникає об'єкт оподаткування. Зокрема, платниками цього податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах, крім розміщення окремих видів відходів як вторинної сировини.

Розміщення відходів визначається як постійне (остаточне) перебування або захоронення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи об'єктах (місцях розміщення відходів, сховищах, полігонах, комплексах, спорудах, ділянках надр тощо), на використання яких отримано дозволи уповноважених органів.

Об'єктом та базою оподаткування по екологічному податку, що справляється за розміщення відходів є обсяги та види (класи) відходів, що розміщуються у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах протягом звітного кварталу.

Державний класифікатор відходів ДК 005-96 описує, зокрема, відходи, утворені в результаті вирощування тварин і виробництва продукції тваринництва та птахівництва. Гній та пташиний послід включено до групи відходів 01, класифікаційне групування – 012, коди: 0121.2.6.03 "Екскременти, сечовина та гній (включно струхлявіле сіно та солома) від худоби" та 0124.2.6.03 "Послід пташиний". Тому сільськогосподарські кооперативи, які займаються виробництвом (вирощуванням) продукції тваринництва та птахівництва і при цьому здійснюють розміщення протягом звітного кварталу відходів (гною та пташиного посліду), є платниками екологічного податку. При цьому право на розміщення гною і посліду повинне бути підтверджене відповідним дозволом держуправлінь охорони навколишнього природного середовища на місцях або дозволом держсанепідемслужби.

Для гною і посліду, які відносяться до IV класу небезпеки відходів, встановлена ставка за розміщення відходів на рівні 5,0 грн./т, яка не змінювалася протягом останніх 4-х років (табл. 5.10).

Таблиця 5.10

Ставки податку за розміщення відходів залежно від класу небезпеки та рівня небезпечності відходів за 2017-2021 р.

Клас небезпеки відходів	Рівень небезпечності відходів	Ставка податку, гривень за 1 тону	
		2017 р.	2018 р. – 2021 р.
I	надзвичайно небезпечні	1264,07	1405,65
II	високонебезпечні	46,04	51,2
III	помірно небезпечні	11,55	12,84
IV	малонебезпечні	4,5	5
Коефіцієнт до ставок податку, який встановлюється залежно від місця (зони) розміщення відходів у навколишньому природному середовищі (п. 246.5 ПКУ)			

Тож, якщо у 2013 р. ставка податку становила $2,93 \times 75 \% / 100 \% = 2,20$ грн./т, то вже з 2014 р. вона складає $100\% - 3,17$ грн./т, в 2016 р. – $4,02$ грн./т, в 2017 р. – $4,5$ грн./т, в 2018-2021 рр – $5,0$ грн./т (без врахування коригуючих коефіцієнтів, які враховують місця розміщення відходів

коефіцієнта, який застосовується у разі розміщення відходів у місцях, що не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів).

Можна визначити суми екологічного податку для оцінки впливу податку на фінансовий стан сільгоспкооперативів з однієї голови худоби (птиці):

- за корову — 75 грн. на рік (до 15 т гною);
- за молодняк великої рогатої худоби — до 40 грн. на рік (до 7 – 8 т гною);
- за свиню на відгодівлі — до 10 грн. на рік (до 2 т гною);
- за птицю (курей) — 0,13 грн. на рік (до 25 кг посліду).

Зрозуміло, щорозмір таких виплат неможна вважати обтяжливим, і вони суттєво не позначаються на конкурентоспроможності вітчизняної тваринницької продукції. Водночас для окремих категорій товаровиробників (тваринницьких комплексів таптахокомбінатів) екологічний податок може стати основним видом обов'язкових платежів державі.

Проте насправді ключовим питанням справляння екологічного податку для сільгоспвиробників є не розмір податкового навантаження, а сама доцільність оподаткування гною, оскільки обсяги його внесення в Україні й так є незначними.

За розміщення відходів, на які не встановлено клас небезпеки, застосовується ставка податку, встановлена за розміщення відходів I класу небезпеки. За розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів, зазначені ставки податку, збільшуються у 3 рази.

Коефіцієнт до ставок податку, який встановлюється залежно від місця (зони) розміщення відходів у навколишньому природному середовищі:

- в межах населеного пункту або на відстані менш як 3 км від таких меж – 3;
- на відстані від 3 км і більше від меж населеного пункт – 1.

При тимчасовому зберіганні таких відходів суб'єкти господарювання не сплачуватимуть екологічний податок.

Окрім того, якщо сільськогосподарські виробничі кооперативи мають стаціонарні джерела забруднення, які здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферу (здебільшого це генератори, мініелектростанції, газозварювальні установки, системи опалення, які

здійснюють відповідні викиди), то такі викиди обкладаються екологічним податком, а значить – його обчислення, сплата й подання Податкової декларації екологічного податку.

Порядок обчислення податку визначено ст. 249 Податкового кодексу, згідно з якою суми податку обчислюються за податковий (звітний) квартал

Фактичні обсяги за кожним видом забруднюючої речовини визначаються самостійно платниками екологічного податку в тоннах.

Базовим податковим (звітним) періодом для екологічного податку визначено календарний квартал.

Сільськогосподарські кооперативи – платники екологічного податку складають податкові декларації за формою, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 17.08.2015 № 715 та подають їх протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до контролюючих органів. Сплачують податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміщення протягом звітного кварталу відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах – за місцем розміщення стаціонарних джерел, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів.

Граничні терміни подання податкових декларацій та сплати податкових зобов'язань з екологічного податку у 2021 р. визначені у таблиці 5.11.

Таблиця 5.11

Граничні терміни подання податкових декларацій з екоподатку

Період	Граничний термін подання податкової декларації	Граничний термін сплати податкового зобов'язання
IV кв. 2020 р.	09.02.2021 р.	19.02.2021 р.
I кв. 2021 р.	11.05.2021 р.	20.05.2021 р.
II кв. 2021 р.	09.08.2021 р.	19.08.2021 р.
III кв. 2021 р.	09.11.2021 р.	19.11.2021 р.
IV кв. 2021 р.	09.02.2022 р.	19.02.2022 р.

Якщо платник екологічного податку з початку звітної року не планує здійснення викидів, скидів забруднюючих речовин, розміщення

відходів, то такий платник повинен повідомити про це відповідний контролюючий орган за місцем розташування джерел забруднення та скласти заяву довільної форми про відсутність у нього у звітному році об'єкта обчислення екологічного податку. В іншому разі платник податку зобов'язаний подавати Декларації відповідно до вимог ПКУ.

Щоквартально складається і подається Податкова декларація екологічного податку, до якої додаються шість основних і три допоміжних додатків, що є її невід'ємною частиною. У разі відсутності у платника відповідних об'єктів оподаткування додатки не додаються, а рядки декларації прокреслюються.

Відповідно до діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку екологічного податку застосовують рахунок 64 "Розрахунки за податками і платежами" субрахунок 6415 – екологічний податок. По кредиту субрахунку відображають нарахування екологічного податку, а по дебету – його перерахування до бюджету.

Аналітичний облік ведуть за видами платежів (основний платіж, штрафи, пені) із виділенням аналітичних рахунків згідно із переліком екологічних платежів: податок за розміщення відходів у навколишньому природному середовищі; податок за викиди в атмосферу забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення.

Кореспонденцію рахунків з відображення нарахування екологічного податку показано в таблиці 5.12.

Таблиця 5.12

Відображення в обліку операцій з нарахування екологічного податку

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Нараховано екологічний податок: – за розміщення і зберігання відходів – за забруднення атмосферного повітря	92 «Адміністративні витрати»	6415 «Розрахунки з екологічного податку»	18,56
Сплачений екологічний податок	6415 «Розрахунки з екологічного податку»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	18,56

Первинними документами з обліку екологічного податку є Розрахунок податкового зобов'язання з екологічного податку, що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення та Розрахунок податкового

зобов'язання з екологічного податку, що справляється за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах, на підставі яких складається Податкова декларація екологічного податку.

Особливостей щодо нарахування і сплати **податку на доходи фізичних осіб (ПДФО)** і **єдиного соціального внеску (ЄСВ)** у сільськогосподарських кооперативах не встановлено. Тому суми цих податків знаходять своє відображення в діючих формах податкової та соціальної звітності у загальноновстановленому порядку. Однак розглянемо окремі зміни в ПКУ в 2021 р. Основна ставка ПДФО не змінилась і становить 18% від бази обкладання податком. Розглянемо ставки оподаткування доходів фізичних осіб (табл. 5.12)

Таблиця 5.12

Ставки оподаткування доходів фізичних осіб за ПКУ

Ставка	База оподаткування щодо доходів:
1	2
18%	- нараховані у формі заробітної плати та за цивільно-правовими договорами. - пасивні доходи: проценти, роялті, тощо. - дивіденди, нараховані за акціями чи іншими корпоративними правами, що мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка перевищує суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку. - виграші та призи. - іноземні доходи. - продаж фізичною особою–нерезидентом більше одного разу на рік будинку, квартири, дачі, земельної ділянки в межах норм, а також об'єктів, що перебувають у власності менше трьох років. - продаж (обмін) протягом звітного (податкового) року третього та наступних об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда або іншого транспортного засобу. - продаж фізичною особою–нерезидентом більше одного разу на рік легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда, або продаж інших об'єктів рухомого майна. - спадщина від спадкодавця-нерезидента, або яка успадковується спадкоємцем нерезидентом. - оподаткування доходів, отриманих фізичною особою–підприємцем на загальній системі оподаткування. - оподаткування доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність
9%	дивіденди по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, нараховані нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток.
5%	- дивіденди по акціях та корпоративних правах, нараховані резидентами–платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування). - продаж більше одного разу на рік будинку, квартири, дачі, земельної ділянки в межах

Ставка	База оподаткування щодо доходів:
1	2
	норм, та продаж об'єктів, що перебувають у власності менше трьох років. – продаж (обмін) протягом звітного (податкового) року другого об'єкта рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда. – успадкування спадкоємцями, які не є членами сім'ї першого та другого ступенів споріднення.
0%	– продаж один раз на рік будинку, квартири, дачі, земельної ділянки в межах норм, що перебувають у власності понад три роки (для резидентів та нерезидентів). – продаж один раз на рік легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда (для резидентів та нерезидентів). – успадкування членами сім'ї спадкодавця першого та другого ступеня споріднення.

Види доходів, з яких утримується податок з доходів фізичних осіб:

- заробітна плата;
- заохочувальні виплати та гонорари при роботі по трудовому договору;
- виграші в лотереї;
- додаткові блага (послуги, нематеріальні цінності, цінні подарунки та інше).

Ставка ПДФО з 2017р. в Україні накладається також на пасивні доходи. Згідно Закону №1797 розширено перелік пасивних доходів. Всі такі доходи оподатковуються також за ставкою 18%, крім дивідендів від акцій, інвестиційних сертифікатів, які виплачують інститути спільного інвестування. Для таких доходів ставка складає 5%.

Для деяких видів не зарплатних розрахунків передбачаються свої розміри ПДФО. Наприклад, пенсія, якщо її розмір більше ніж 3 мінімальні зарплати (ставка 15%). При продажу нерухомості вперше ставка становить 0%, при повторному продажі – 5%. Дохід отриманий у вигляді процентів за депозитами, роялті оподатковується за ставкою 18%.

Якщо працівник сільгоспооперативу отримує менше встановленої мінімальної зарплати, то вона може розраховувати на зменшення ПДФО за рахунок надання соціальної неоподаткованої знижки. З початку 2021 р. мінімальна зарплата зросла до 6000 грн., а мінімум прожитковий для працездатного населення з січня цього року – 2270 грн. Оскільки соціальна знижка визначається, як 50% від мінімуму прожиткового для працюючої особи, то на початку поточного року розмір пільги становить: $2270,00 \times 1,4 = 3178,00 \approx 3180,00$ грн.

До зарплати працівників може застосовуватися один із видів податкової соціальної пільги (ПСП):

100% (розраховується як 50% розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб – 1135,00 грн. в 2021 р.);

150% (розраховується як 75% розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб – 1702,50 грн в 2021 р.);

200% (розраховується як 100% розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб – 2270,00 грн в 2021 р.);

працівникам, які утримують двоє і більше дітей у віці до 18 років 100% і 150% (1135,00 грн. і 1702,50 грн. відповідно).

Сама пільги працівникам, які утримують двоє і більше дітей у віці до 18 років розраховується як добуток ПСП на одну дитину і кількості дітей (1135,00 грн. або 1576,50 грн. * к-ть дітей).

Тобто 100%-ва пільга складає:

на 2-х дітей: 1135,00 грн. * 2 діт. = 2270,00 грн.

на 3-х дітей: 1135,00 грн. * 3 діт. = 3405,00 грн.

на 4-х дітей: 1135,00 грн. * 4 діт. = 4540,00 грн.

Пільгою можуть скористатися працівники, заробітна плата яких складає менше 3180,00 грн. Це можливо у випадку роботи на умовах неповного робочого часу, а також у місяцях прийняття або звільнення працівника. Також пільгою можуть скористатися працівники, які мають двох або більше дітей до 18 років. Для них граничний розмір доходу для отримання пільги визначається як добуток граничного доходу, який дає право на застосування ПСП в загальному випадку (тобто 3180,00 грн. в 2021 році) і кількості дітей.

Розмір заробітної плати, який дає право для отримання пільги:

на 2-х дітей: 3180,00 * 2 діт. = 6360,00 грн.

на 3-х дітей: 3180,00 * 3 діт. = 9540,00 грн.

на 4-х дітей: 3180,00 * 4 діт. = 12720,00 грн.

При не грошовому доході база оподаткування збільшується на певний коефіцієнт, який визначається за формулою:

$$K=100: (100-C_n)=100: (100-18\%)=1,21951,$$

де Сп – розмір ПДФО для відповідного виду прибутку.

Звільнення від оподаткування ПДФО передбачає наступні види доходів:

- від продажу брухту на основі чорних металів;
- допомога по вагітності та при народженні дитини;
- грошова підмога на лікарняне лікування;

- оплата за отримання освіти в навчальному закладі;
- добова сума для відряджень (600 грн/доба по Україні та 80 євро/доба для закордонних поїздок);
- збут власної продукції сільськогосподарського виробництва.

З 01.01.2021 р. змінилися правила звітування з ПДФО та ВЗ. Тепер звітують за цими податками спільно із єдиним соціальним внеском (ЄСВ).

Так, з початку 2021 року Податковим кодексом України встановлено, що податкові агенти та платники ЄСВ зобов'язані подавати щокварталу «Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску» (з поділом за місяцями звітного кварталу) до контролюючого органу за основним місцем обліку. Тобто зі звітних періодів 2021 року замість ф. № 1ДФ і Звіту з ЄСВ подають один об'єднаний звіт з інформацією, що раніше була відображена в цих звітах.

Новий розрахунок подають, як і раніше, лише в разі нарахування доходів фізичній особі протягом звітного періоду. Запровадження інших форм звітності із зазначених питань не допускається.

Звіти з ЄСВ та ПДФО представлені у вигляді окремих додатків до розрахунку, дані про такі додатки відображаються в основній частині розрахунку – розд. І (для звичайних роботодавців). У разі призначення пенсії або інших соціальних виплат застрахованій особі протягом звітного періоду подається розрахунок з типом «Довідковий».

Єдиний соціальний внесок для всіх платників єдиного внеску (крім пільгових категорій) встановлено у розмірі 22% до визначеної бази нарахування єдиного внеску. Базою нарахування ЄСВ згідно зі ст. 7 Закону України про ЄСВ є сума нарахованої застрахованій особі зарплати за видами виплат, які включають основну і додаткову зарплату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у т.ч. в натуральній формі, та сума винагороди фізособам за виконання робіт (послуг) за цивільно-правовими договорами.

Відповідно до вимог Земельного кодексу України використання землі в Україні є платним. А Податковий кодекс України встановлює, що **плата за землю** – обов'язковий платіж, що входить до складу податку на майно. У відповідності з ПК України, цей податок мають сплачувати як ті, у кого у власності є земля, так і ті, хто користується нею.

Об'єктами оподаткування земельним податком є:

- земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні;
- земельні частки (паї), які перебувають у власності.

ПКУ встановлено, що базою оподаткування земельним податком є:

- нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до розд. XII ПКУ;
- площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено.

Відповідно до п. 9 підрозділу 6 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ індекс споживчих цін за 2017–2023 роки, що використовується для визначення коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення, застосовується із значенням 100 %.

Згідно ПКУ підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру. Враховуючи те, що коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки земель та земельних ділянок за 2020 рік становить 1,0, у випадках відсутності внесення відомостей (змін до них) до Державного земельного кадастру у відповідності до Закону України «Про Державний земельний кадастр» та Порядку ведення Державного земельного кадастру, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 17.10.2012 № 1051, значення нормативної грошової оцінки земельних ділянок не зміниться.

Згідно з Податковим кодексом, визначення розміру та порядку сплати земельного податку є прерогативою місцевих рад у певному населеному пункті, а також територіальних громад.

Орендна плата – обов'язковий платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою. Підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку є договір оренди такої земельної ділянки.

Об'єктом оподаткування орендною платою є земельна ділянка, надана в оренду. Розмір та умови внесення орендної плати встановлюються у договорі оренди між орендодавцем (власником) і орендарем.

Відповідно до п. 288.5 ст. 288 ПКУ розмір орендної плати встановлюється у договорі оренди, але річна сума платежу:

- не може бути меншою за розмір земельного податку;

– для земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких проведено, – у розмірі не більше 3 % їх нормативної грошової оцінки, для земель загального користування – не більше 1 % їх нормативної грошової оцінки, для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3 % та не більше 1% їх нормативної грошової оцінки;

– для земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено, – у розмірі не більше 5 % нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області, для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3 % та не більше 5 % нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області;

– не може перевищувати 12% нормативної грошової оцінки;

– може перевищувати граничний розмір орендної плати, встановлений у пп. 288.5.2 п. 288.5 ст. 288 ПКУ, у разі визначення орендаря на конкурентних засадах;

– для пасовищ у населених пунктах, яким надано статус гірських, не може перевищувати розміру земельного податку.

Юридичні особи — співвласники земельної ділянки, яка перебуває в їхній спільній власності (спільній частковій власності), самостійно обчислюють земельний податок пропорційно частці, належній кожній із них.

Якщо юридична особа (ФОП), що орендує земельну ділянку державної або комунальної власності, уклала договір суборенди на цю земельну ділянку, саме така особа (орендар, а не суборендар) сплачує орендну плату за вказану земельну ділянку та подає до відповідного контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію з плати за землю.

Платник, який є одночасно платником земельного податку й орендної плати, має подати до органу ДПС за місцем знаходження земельної ділянки окремо податкову декларацію з плати за землю щодо земельного податку й окремо — щодо орендної плати.

Згідно ст. 281 ПКУ, від сплати земельного податку звільняються:

– інваліди першої і другої групи;

– фізичні особи, які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років;

– пенсіонери (за віком);

– ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;

– фізичні особи, визнані законом особами, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи.

Звільнення від сплати податку за земельні ділянки, передбачене для відповідної категорії фізичних осіб, поширюється на земельні ділянки за кожним видом використання у межах граничних норм:

– для ведення особистого селянського господарства — у розмірі не більш як 2 гектари;

– для будівництва та обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка): у селах — не більш як 0,25 гектара, в селищах — не більш як 0,15 гектара, в містах — не більш як 0,10 гектара;

– для індивідуального дачного будівництва — не більш як 0,10 гектара;

– для будівництва індивідуальних гаражів — не більш як 0,01 гектара;

– для ведення садівництва — не більш як 0,12 гектара.

Від сплати податку звільняються на період дії єдиного податку четвертої групи власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі за умови передачі земельних ділянок та земельних часток (паїв) в оренду платнику єдиного податку четвертої групи.

Нарахування та сплата оренди здійснюється при наявності відповідного договору оренди землі, де вказується сума платежу.

Для звітування використовується спеціальна форма декларації, що була затверджена Міністерством фінансів в 2015 р. з урахуванням змін від 23.01.2017 р. Використовуючи цю форму, подають інформацію про сплату як податку на землю, так і про оренду. Стандартним звітним терміном, протягом якого подають декларацію, вважається один календарний рік. Звітують у місцевий уповноважений орган.

Під час подання першої декларації, що фактично є початком сплати земельного податку, також потрібно подати до відомства довідку про площу земельної ділянки. Слід наголосити увагу на тому, що сільськогосподарське підприємство одночасно виступає у ролі платника та орендатора, тому у такому випадку повинні подаватися дві окремі декларації. Окрім того, існує потреба в подачі двох декларацій, якщо мова йде про дві або більше земельні ділянки, що перебувають під контролем різних населених пунктів.

Щодо сплати земельного податку сільськогосподарськими кооперативами-платниками ЄП 4 групи, то ними сплачується земельний

податок за земельні ділянки, які не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва. Тобто за земельні ділянки, на яких розміщено магазин та база відпочинку, – земельний податок сплачується на загальних підставах. При цьому підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру.

Отже, платники ЄП 4 групи у декларації з земельного податку відображають земельні ділянки, що використовуються ними для ведення сільськогосподарського товаровиробництва, та суму пільги зі сплати земельного податку за такі земельні ділянки та земельні ділянки, що не використовуються для сільськогосподарського товаровиробництва, за якими і визначається нарахована сума земельного податку.

Платники (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму податку за землю щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають до відповідного органу ДПС за місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік, з розбивкою річної суми однаковими частками за місяцями. Платник самостійно обирає податковий період (річний чи місячний).

Податкове зобов'язання щодо плати за землю, визначене у податковій декларації на поточний рік, сплачується однаковими частками за місцем розташування земельної ділянки за податковий період, який дорівнює календарному місяцю, щомісяця протягом 30 календарних днів, які настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця.

Власники землі та землекористувачі сплачують земельний податок з дня виникнення права власності на земельну ділянку, а у разі припинення права власності або користування земельний податок сплачується за фактичний період перебування землі у власності у поточному році.

Земельний податок фізичними особами сплачується протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення. Фізичними особами у сільській та селищній місцевості земельний податок може сплачуватися через каси сільських (селищних) рад або рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, за квитанцією про приймання податкових платежів.

Базовим податковим (звітним) періодом для сплати земельного податку є календарний рік, який починається 1 січня і закінчується 31

грудня того ж року (для новостворених підприємств та організацій, а також у зв'язку із набуттям права власності та/або користування на нові земельні ділянки може бути меншим 12 місяців).

У разі якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання протягом строків, визначених ПКУ, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу у таких розмірах:

- при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 10 відсотків погашеної суми податкового боргу;

- при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 20 відсотків погашеної суми податкового боргу.

Сільськогосподарські кооперативи, що діють без мети отримання прибутку, як і інші неприбуткові організації під час здійснення своєї діяльності зазвичай несуть супутні витрати на оренду офісу, оплату комунальних послуг, придбання автомобіля, заробітну плату працівникам, оплату послуг юристів і аудиторів тощо. Тому без встановлення чітких критеріїв організації будуть приймати рішення щодо таких витрат на свій особистий розсуд, ризикуючи при цьому, що їх виключать з Реєстру неприбуткових організацій та установ і обкладуть податком на доходи. А податкові органи будуть оцінювати відповідність витрат статутним цілям на підставі лише свого суб'єктивного розуміння. Виходом із такої ситуації залишається звернення до податкового органу за письмовою податковою консультацією щоразу, коли з'являються сумніви щодо правомірності використання майна та коштів.

Отже, питання вибору оптимальної системи оподаткування завжди актуальне для підприємств, особливо при відкритті, реорганізації, зміні виду діяльності, зміні штату співробітників і т.д.

5.3. Загальні вимоги до фінансової звітності

Звітність – це впорядкована система узагальнення показників, які характеризують діяльність підприємства за певний період. Вона складається на підставі даних фінансового обліку, містить кількісні та якісні характеристики діяльності підприємства.

Порядок подання фінансової звітності

Види підприємств	Проміжна фінансова звітність (1 кв., I півріч., 9 міс.)	Річна фінансова звітність	Консолідована фінансо-ва звітність	Звіт про управління	Звіт про платежі на користь держави	Стандарти фінансової звітності
Законодавство	абз.16 п.2 № 419		п.11№ 419	абз.8 п.2 № 419	абз.10 п.2 № 419	ч.2 ст.12 ¹ , ч.3 ст.11 № 996
Великі підприємства	+	+	Підприємства, що мають дочірні підприємства; Об'єднання підприємств, що утворені на добровільних засадах.	Підприємства, крім мікро-, малих підприємств та бюджетних установ	Суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях.	МСФЗ 1
Підприємства, що становлять суспільний інтерес	+	+				МСФЗ 1
Середні підприємства	+	+				МСФЗ 1 / НП(с)БО 1
Малі підприємства	+	+				НП(с)БО 25
Мікро підприємства	-	+				НП(с)БО 25
Непідприємницькі товариства	-	+				НП(с)БО 25
Підприємства, які ведуть спрощений бухгалтерський облік	-	+				НП(с)БО 25
Представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності	-	+				МСФЗ 1 / НП(с)БО 25
Строки подання						
	не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом	не пізніше 28 лютого наступного за звітним року	не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше строків, передбачених законодавством для оприлюднення річної консолідованої фінансової звітності.	разом з річною фінансовою звітністю	не пізніше 1 вересня року, що настає після звітного періоду	

Виходячи із суті та призначення звітності, можна сформулювати до неї такі вимоги:

- обов'язковість – всі підприємства мають подавати звітність;
- державна регламентація – складається звітність за єдиними правилами і показниками, що визначено формами, які затверджуються Державним комітетом статистики України;
- своєчасність, вірогідність, точність і повнота;
- економічність – дотримання режиму економії при веденні обліку і складанні звітності.

З метою подальшої реалізації програми переходу національної системи обліку на міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) 07.02.2013 року затверджено Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (НП(С)БО 1), яким визначено мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.

Постановою КМУ від 17.07.2019 р. № 625 «Про внесення змін до Порядку подання фінансової звітності», уточнено перелік підприємств, які подають тільки річну фінансову звітність.

Підприємства, що контролюють інші підприємства (крім підприємств, що становлять суспільний інтерес), можуть не подавати консолідованої фінансової звітності, якщо разом із контрольованими підприємствами їхні показники на дату складання річної фінансової звітності не перевищують двох із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – до 4 млн.євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 млн.євро;
- середня кількість працівників – до 50 осіб.

Проміжну та річну фінансову звітність органам ДФС подають у строки, передбачені ПКУ для подання податкової декларації. У разі коли дата подання звітності випадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день.

Фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності МСФЗ відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» складають: підприємства, що становлять суспільний інтерес; публічні акціонерні товариства; підприємства, які здійснюють діяльність у видобувних галузях; підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається КМУ.

Інші підприємства самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

З 01.01.2018 р. критерії видів підприємств визначено у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996. Відповідно до цього Закону до підприємств відповідної категорії відносяться підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв (табл. 5.14)

Таблиця 5.14

Види підприємств за бухгалтерським законодавством

Вид підприємства	Балансова вартість активів	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Середня кількість працівників, осіб
Мікро	< 350 тис. євро	< 700 тис. євро	< 10
Мале	< 4 млн. євро	< 8 млн. євро	< 50
Середнє	< 20 млн. євро	< 40 млн. євро	< 250
Велике	> 20 млн. євро	> 40 млн. євро	> 250
Новоутворені	застосовують показники на дату складання річної фінансової звітності.		
Підприємства, що становлять суспільний інтерес (CCI)	емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів; банки; страховики; недержавні пенсійні фонди (НПФ); інші фінансові установи (ФУ), крім ФУ та НПФ, що належать до мікропідприємств та малих підприємств; підприємства, які відповідно до Закону належать до великих підприємств.		

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996 визначений не лише порядок подання та оприлюднення фінансової звітності, а й перелік підприємств, діяльність яких підлягає обов'язковому аудиту та оприлюдненню фінансової звітності разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (табл. 5.15).

Усі вимоги до основних форм фінансових звітів прописані у НП(С)БО 1, а самі форми наводяться у його додатках. Додаток 1 до П(С)БО 1 містить наступні форми:

Баланс (Звіт про фінансовий стан);

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи);

Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом);

Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом);
 Звіт про власний капітал (Звіт про зміни у власному капіталі).

Таблиця 5.15

Перелік підприємств, діяльність яких підлягає обов'язковому
 аудиту та оприлюдненню фінансової звітності

Види підприємств за критеріями	Починаючи з фінансової звітності за 2018 рік	Посилання на Закон
- Підприємства, що становлять суспільний інтерес ССІ (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів); – Публічні акціонерні товариства; – Суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку – Суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях	Зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі) та в інший спосіб у випадках, визначених законом	абз.1 ч.3 ст.14 ЗУ № 996
Починаючи з фінансової звітності за 2019 рік		
- Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів; – Середні підприємства. Інші фінансові установи, що належать до мікропідприємств та малих підприємств. Державні, комунальні підприємства	Зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі).	абз. 2, 3 ч.3 ст.14 ЗУ № 996 ЗУ № 996 не передбачає

Додаток 2 до НП(С)БО 1 – містить аналогічні форми для консолідованої фінансової звітності.

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

Метою складання фінансової звітності є надання інформації про фінансовий стан та грошові потоки суб'єкта господарювання, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень. Фінансова звітність також демонструє результати того, як управлінський персонал суб'єктів господарювання розпоряджається ввіреними йому ресурсами.

Фінансова звітність подається органам, до сфери управління яких належать підприємства, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, а також іншим

органам та користувачам, зокрема органам державної статистики та податковим органам.

НП(С)БО 1 визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються до фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

НП(С)БО 1 ділить фінансову звітність на річну та проміжну.

Для проміжної (квартальної) звітності є чинними:

Форма №1 Баланс (Звіт про фінансовий стан);

Форма №2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи).

Назви форм доповнені назвами у дужках, аналогічними формам згідно МСФЗ. У НП(С)БО 1 відсутня вимога щодо складання фінансової звітності у тисячах гривень без десяткових знаків. Виходячи з принципу єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці, можна зробити висновок, що тепер є можливість самостійно визначити, у якому вимірнику формувати звітність. Головне, щоб цей вимірник був єдиним для усіх форм звітності.

Для суб'єктів малого підприємництва (юридичні особи з чисельністю працівників до 50 осіб та річним доходом менше 10 млн. євро, а також для платників єдиного податку та підприємств, що згідно вимог Податкового кодексу України мають право на застосування ставки податку на прибуток 0%, залишається чинним порядок подання фінансової звітності, передбачений нормами НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність».

НП(С)БО 25 передбачено, що норми цього Стандарту застосовуються для складання фінансового звіту суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами, які визнані такими відповідно до законодавства, крім довірчих товариств, страхових компаній, банків, ломбардів, інших фінансово-кредитних та небанківських фінансових установ, суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють обмін іноземної валюти, є виробниками та імпортерами підакцизних товарів, а також суб'єктів підприємницької діяльності, у статутному капіталі яких частка вкладів, що належить юридичним особам – засновникам та

учасникам цих суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищує 25 відсотків.

Також передбачено, що підприємства, які для складання фінансової звітності застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності для малих і середніх підприємств, повинні використовувати форми звітів, затверджені цим Національним положенням (стандартом). Таким чином малі підприємства, які ведуть бухгалтерський облік за міжнародними стандартами, повинні формувати повний комплект фінансової звітності, передбачений НП(С)БО 1, а не фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва, передбачений НП(С)БО 25.

Особливості складання фінансової звітності пов'язані із належністю суб'єктів господарювання до великого, середнього, малого чи мікро підприємництва (табл. 5.16)

Таблиця 5.16

Класифікація підприємств для складання/надання фінансової звітності

Категорія підприємства за розміром	Закон про бухгалтерський облік			ГКУ	
	балансова вартість активів	чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	середня кількість працівників	річний дохід від будь-якої діяльності	середня кількість працівників за звітний період (календарний рік)
Мікропідприємства	До 350 тис. євро	До 700 тис. євро	До 10 осіб	До 2 млн євро	До 10 осіб
Малі підприємства	До 4 млн євро	До 8 млн євро	До 50 осіб	До 10 млн євро	До 50 осіб
Середні	До 20 млн євро	До 40 млн євро	До 250 осіб	Не визначені	Не визначені
Великі підприємства	Понад 20 млн євро	Понад 40 млн євро	Понад 250 осіб	Понад 50 млн євро	Понад 250 осіб

НП(С)БО 1 не містить жорсткого порядку заповнення усіх рядків фінансової звітності та проставлення прочерків у тих рядках, де були відсутні показники. Підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до цього Стандарту, у разі якщо стаття відповідає таким критеріям:

- інформація є суттєвою;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

НП(С)БО 1 не дає детального опису кожної статті Балансу і Звіту про фінансові результати, як це було передбачено раніше. Це пов'язано з тим, що розробники нового стандарту прагнули максимально зблизити форми фінансової звітності з нормами МСФЗ. Це може спричинити певні ускладнення для тих підприємств, які не використовують міжнародні стандарти фінансової звітності, оскільки облік багатьох операцій за правилами П(С)БО не збігається з обліком згідно МСФЗ.

Щодо податкового аспекту, нагадаємо, що згідно вимог Податкового кодексу України платник податку на прибуток подає разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність (крім малих підприємств) у порядку, передбаченому для подання податкової декларації. Отже, якщо квартальна податкова декларація з податку на прибуток не подається, подавати квартальну звітність в податкові органи не потрібно.

Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати:

- фінансові звіти підприємства за різні періоди;
- фінансові звіти різних підприємств.

НП(С)БО 1 виділяє такі якісні характеристики фінансової звітності:

- 1) дохідливість і зрозумілість – однозначне тлумачення її користувачами;
- 2) достовірність – відсутність помилок і перекручень, які можуть вплинути рішення користувачів звітності;
- 3) зіставність – можливість порівнювати фінансові звіти за різні періоди та по різних підприємствах;
- 4) доречність – забезпечення можливості своєчасно і правильно оцінити минулі, теперішні і майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому.

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:

- автономності підприємства, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників; тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;

– безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

– періодичності, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності;

– історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

– нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей;

– повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

– послідовності, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

– обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

– превалювання сутності над формою, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

– єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності складають підприємства, які відповідно до законодавства зобов'язані їх застосовувати, а також ті, які прийняли таке рішення (закріплене в обліковій політиці) самостійно.

Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств можуть застосовувати підприємства, які зобов'язані застосовувати міжнародні стандарти фінансової звітності відповідно до законодавства, а також ті підприємства, які прийняли таке рішення

самостійно. Застосовування міжнародного стандарту фінансової звітності для малих і середніх підприємств не допускається підприємствами, на які не поширюється сфера його застосування. Підприємства, які для складання фінансової звітності застосовують міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств, використовують форми звітів, затверджені цим Національним положенням (стандартом).

У фінансовій звітності обов'язково наводиться інформація, розкриття якої вимагають національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку або міжнародні стандарти фінансової звітності та/або інші нормативно-правові акти Міністерства фінансів України з питань бухгалтерського обліку.

Показники про податок на прибуток, витрати і збитки, вирахування з доходу, вибуття коштів, зменшення складових власного капіталу наводяться в дужках.

Форма і склад статей фінансової звітності наведені у додатках до НП(С)БО 1.

До фінансової звітності включаються показники діяльності.

Інформація, що підлягає розкриттю, наводиться безпосередньо у фінансових звітах або у примітках до фінансової звітності.

Згортання статей активів і зобов'язань, доходів і витрат є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

Кожний фінансовий звіт повинен містити дату, станом на яку наведені його показники, або період, який він охоплює. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, то причини і наслідки цього повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності.

Підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису: принципів оцінки статей звітності; методів обліку щодо окремих статей звітності.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна звітність складається щоквартально нарастаючим підсумком з початку року у складі Балансу і Звіту про фінансові результати. Строки подання квартальної фінансової звітності для підприємств (крім зведеної і консолідованої) не змінилися – не

пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річної – не пізніше 9 лютого року, наступного за звітним кварталом.

5.4. Особливості складання фінансової звітності

У порівнянні з раніше діючими формами фінансової звітності теперішні містять чотиризначне кодування рядків, що дозволяє по першій цифрі коду визначити належність відповідної статті конкретному Звіту. Так, рядки Балансу починаються з 1, Звіту про фінансові результати – з 2, Звіту про рух грошових коштів – з 3, а Звіту про власний капітал – з 4.

У Балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства. У випадках, передбачених нормативно-правовими актами, складається окремий Баланс. Для складання окремого Балансу дані первинних документів про господарські операції філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, виділених підприємством на окремий баланс, а також про господарські операції, які відповідно до законодавства підлягають відображенню в окремому балансі, заносяться до окремих (відкритих для цього відокремленого підрозділу або для відображення господарських операцій з певної діяльності підприємства) реєстрів бухгалтерського обліку. За даними окремих реєстрів бухгалтерського обліку складаються окремий Баланс і відповідні форми фінансової звітності щодо зазначених господарських операцій. Показники окремого Балансу і відповідних форм фінансової звітності включаються до Балансу і відповідних форм фінансової звітності підприємства. Особливості складання окремого Балансу спільної діяльності визначаються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності. При складанні Балансу та відповідних форм фінансової звітності підприємств з урахуванням показників окремого Балансу та відповідних форм окремої фінансової звітності інформація про внутрішньогосподарські розрахунки (взаємні зобов'язання у рівній сумі) не наводиться.

У Звіті про фінансові результати розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період.

У Звіті про рух грошових коштів наводяться дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної,

інвестиційної та фінансової діяльності. При складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання Звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту.

Підприємство розгорнуто наводить суми надходжень та видатків, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми наводяться окремо у складі відповідних видів діяльності. Внутрішні зміни у складі грошових коштів до звіту про рух грошових коштів не включаються. Негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди; бартерні операції; придбання активів шляхом емісії акцій тощо) не включаються до Звіту про рух грошових коштів.

У Звіті про власний капітал розкривається інформація про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. У графах Звіту про власний капітал, призначених для наведення складових власного капіталу, зазначаються показники, наведені у розділі I «Власний капітал» балансу. Для забезпечення порівняльного аналізу інформації Звіту про власний капітал підприємства повинні додавати до річного звіту звіт про власний капітал за попередній рік.

Підприємства, які відповідно до законодавства застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності і відповідно до міжнародного стандарту фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» подають першу річну фінансову звітність за міжнародними стандартами, у балансі наводять інформацію на початок і кінець звітного періоду, а також на дату переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності.

Для балансу, як і для решти форм фінзвітності, застосовуються два критерії визнання статей, за якими їх відображають у балансі: це суттєвість інформації і достовірність її оцінки. Критерії суттєвості інформації кожне підприємство визначає самостійно. Як правило, такий вибір закріплюється у наказі про облікову політику.

При визначенні суттєвості окремих статей за поріг суттєвості може прийматися частка відповідної статті у базовому показнику. За базовий показник рекомендується використовувати:

– для статей Балансу — суму власного капіталу та підсумок відповідного класу активів або зобов'язань;

– для статей Звіту про фінансові результати — суму прибутку (збитку) від операційної діяльності або суму доходу чи витрат за звітний період;

– для статей Звіту про рух грошових коштів — чистий рух грошових коштів (надходження або видаток) відповідно від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності за звітний період.

Баланс (Звіт про фінансовий стан). Нова форма Балансу суттєво відрізняється від раніше діючої передусім скороченням і зміною назв багатьох статей (додаток Д). Крім основних статей Балансу НП(С)БО 1 встановлює також доволі велику кількість додаткових статей, які підприємства можуть включати у форму Балансу при умові суттєвості інформації і можливості їх достовірної оцінки.

НП(С)БО 1 зазначає, що Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. Тож у заголовку цієї форми може зазначатися тільки остання дата звітного періоду (для звіту за І півріччя це буде 30 червня). Якщо підприємство зазначить у заголовку «Баланс на 1 липня 2013 р.», то це означатиме, що до звіту включено показники за 1 липня, і відповідно це буде помилкою. Але оскільки до балансу мають включатися показники за останній день звітного періоду, то скласти його можна тільки наступного дня, тобто першою датою наступного періоду.

Згідно з НП(С)БО 1 підприємства можуть не наводити у Балансі статті, за якими немає інформації для відображення (тобто немає критеріїв визнання статті за звітний і той, що передує звітному, період). І навпаки, якщо виконуються критерії визнання додаткових статей балансу, їх має бути включено до звітності.

Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 433 від 28.03.2013 р., містять доволі докладні вказівки про складання балансу, зокрема зміст його статей висвітлено у розділі II. Основна формула балансу залишилася незмінною: активи = зобов'язання + власний капітал.

Змінився склад статей у новій формі Балансу. Частину статей наведено в основній формі (вони є основними), а частина стали додатковими і перераховані у НП(С)БО 1 окремо (у додатку 3). Щоб зорієнтуватися у порядку відображення статей балансу, слід звернути увагу на їх кодування. Так, основним статтям балансу присвоєно коди від 1000 до 1900 (графа 2 балансу). Додаткові статті фінансової

звітності (із додатка 3), які включаються до форми 1 «Баланс», мають коди, що починаються з одиниці, тобто коди від 1016 до 1800. Коди присвоєно статтям фінзвітності так, щоб на їх підставі можна було дійти висновку про те, в якому порядку слід розташовувати основні та додаткові статті. Наприклад, додаткова стаття «Незавершене виробництво» має код 1102, тоді як основна стаття «Запаси» — код 1100. Отже, основна стаття «Запаси» може включати додаткову статтю «Незавершене виробництво», яка використовується підприємством у разі потреби (суттєвості) окремого відображення в балансі цієї інформації.

А тепер зупинимось на окремих статтях балансу.

У статті «Нематеріальні активи» окремо наводяться первісна і залишкова вартість нематеріальних активів, а також нарахована в установленому порядку сума накопиченої амортизації. До підсумку балансу включається тільки залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації (наводиться в дужках).

У статті «Незавершені капітальні інвестиції» відображається вартість незавершених капітальних інвестицій у необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість необоротних активів), виготовлення, створення, вирощування, придбання об'єктів основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів.

У статті «Основні засоби» наводиться вартість власних і отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів та орендованих цілісних майнових комплексів, віднесених до складу основних засобів, а також вартість основних засобів, отриманих у довірче управління або на праві господарського відання чи праві оперативного управління. У цій статті також наводиться вартість інших необоротних матеріальних активів. Окремо зазначається первісна (або переоцінена, якщо підприємство за власним бажанням проводить переоцінку ОЗ) вартість, сума зносу основних засобів (у дужках) і їх залишкова вартість. До підсумку балансу включається саме залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю ОЗ і сумою їх зносу на дату балансу.

У статті «Інвестиційна нерухомість» відображається справедлива вартість об'єктів, віднесених до інвестиційної нерухомості, яку сформовано відповідно до П(С)БО 32. Якщо інвестиційна нерухомість

враховується за первісною вартістю з урахуванням норм П(С)БО 32, то у цій статті зазначається її залишкова вартість, а у додаткових статтях 1016 і 1017 окремо наводяться її первісна вартість і сума зносу (у дужках).

У статті *«Довгострокові фінансові інвестиції»* відображаються фінансові інвестиції на період понад один рік, а також всі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент. Цю статтю поділено на дві підстатті: фінансові інвестиції, що враховуються за методом участі у капіталі інших підприємств (рядок з кодом 1030) та інші фінансові інвестиції (рядок з кодом 1035).

У статті *«Довгострокова дебіторська заборгованість»* відображається заборгованість фізичних і юридичних осіб, яка не виникає під час нормального операційного циклу і яку буде погашено після закінчення 12-ти місяців з дати балансу. У НП(С)БО 1 міститься визначення операційного циклу. Це «проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням грошей і їх еквівалентів від реалізації виробленої із них продукції або товарів і послуг». Що таке «нормальний операційний цикл», у НП(С)БО 1 прямо не визначено, але це опосередковано можна визначити на підставі МСБО 1 «Подання фінансової звітності», в якому сказано: *«якщо нормальний операційний цикл не можна чітко ідентифікувати, то передбачається, що його тривалість становить дванадцять місяців»*. Зауважимо, що деякі виробництва можуть мати триваліший операційний цикл, ніж 12 місяців, наприклад у галузях виноробства, будівництва, сільському господарстві тощо. Тривалість операційного циклу підприємства має бути зафіксовано у наказі про облікову політику або в іншому розпорядчому документі. Тому, на нашу думку, якщо підприємство у своїй обліковій політиці бере тривалість операційного циклу понад 12 місяців, то дебіторська заборгованість покупців за продукцію, товари, роботи і послуги, яка виникає під час нормального операційного циклу і яку при цьому має бути погашено після закінчення 12-ти місяців з дати балансу (за умовами договорів, внаслідок відстрочення платежу тощо), до цієї статті не включається, оскільки вона не підпадає під перший критерій довгострокової дебіторської заборгованості: вона виникає під час нормального операційного циклу підприємства.

У статті *«Інші необоротні активи»* наводиться вартість необоротних активів, для відображення яких за ознаками суттєвості не

можна було виділити окрему статтю або їх не може бути включено до інших статей розділу «Необоротні активи».

У статті «Запаси» відображається загальна вартість активів, які утримуються для подальшого продажу в умовах звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу готової продукції; утримуються для внутрішнього споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також з метою управління підприємством, для збуту продукції та інших операцій звичайної діяльності. Якщо раніше в балансі окремо наводилася вартість виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції і товарів, то тепер такої докладності вже немає, і в балансі наводиться вартість всіх запасів в одному рядку (код 1100) загальною сумою. Тільки в тому випадку, якщо докладна інформація про вартість перелічених вище видів запасів є суттєвою, відповідні додаткові статті (коди 1101 — 1104) має бути відображено в балансі. При цьому до підсумку балансу додаткові статті не включаються.

У статті *«Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги»* відображається заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи чи послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселем, якщо така інформація наводиться в окремій статті), вже скоригована на резерв сумнівних боргів (нетто). Якщо тривалість нормального операційного циклу підприємства становить понад 12 місяців і при цьому у підприємства є дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги, яка виникає під час нормального операційного циклу і яку буде погашено після закінчення 12-ти місяців з дати балансу, вона відображається у цій статті. На це вказує і МСБО 1: суб'єкт господарювання повинен класифікувати актив як поточний, якщо він сподівається реалізувати цей актив або має намір продати чи спожити його у своєму нормальному операційному циклі. Необхідно звернути увагу на те, що в Балансі більше не відображаються резерв сумнівних боргів і сума дебіторської заборгованості-брутто.

До статті *«Грошові кошти і їх еквіваленти»* включаються готівка у касі підприємства, гроші на поточних та інших рахунках у банках, які можуть вільно використовуватися для поточних операцій, а також грошові кошти у дорозі, електронні гроші, еквіваленти грошей. У цій статті наводяться кошти у національній та іноземній валюті, тобто більше не потрібно окремо відображати такі кошти у різних валютах: національній та іноземній. Кошти, які не можна використовувати для

операцій протягом одного року починаючи з дати балансу або протягом операційного циклу внаслідок існуючих обмежень, вилучаються зі складу оборотних активів і відображаються як необоротні активи. Це можуть бути довгострокові депозити, а також кошти, на які накладено арешт чи інші обмеження. Незважаючи на те, що це є кошти, вони мають відображатися відповідно до їх низької ліквідності у I розділі балансу у статті «Інші необоротні активи».

У разі відповідності до ознак суттєвості сум окремо може бути наведено у додаткових статтях інформацію про готівкові і безготівкові кошти. До підсумку балансу включається загальна сума всіх коштів і їх еквівалентів, а інформація у додаткових статтях до підсумку балансу не включається.

У статті «Зареєстрований капітал» наводиться зафіксована у засновницьких документах сума статутного капіталу, іншого зареєстрованого капіталу, а також пайовий капітал у сумі, що формується відповідно до законодавства. Зауважимо, що статутний капітал стає зареєстрованим після реєстрації статуту в органах виконавчої влади.

У статті «Довгострокові забезпечення» відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати і платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо), розмір яких на дату складання балансу може бути визначено не достовірно, а тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок. У разі якщо суму довгострокових виплат персоналу може бути визнано суттєвою, наводиться додаткова стаття «Довгострокові забезпечення витрат персоналу». До підсумку балансу включається загальна сума довгострокових резервів без урахування додаткової статті.

З'явилася нова стаття «Поточні забезпечення». У ній наводиться сума забезпечень, які планується використовувати протягом 12-ти місяців з дати балансу, для покриття витрат, щодо яких відповідне забезпечення було створене.

У статті «Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» відображається сума довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу. На увагу заслуговує той факт, що тут однозначно встановлено критерій класифікації заборгованості на поточну і довгострокову: це дванадцятимісячний строк погашення заборгованості (або її частини, яка підлягає погашенню у цей строк).

У статті «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» відображається сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселями, якщо вона наводиться в окремій статті). Для цієї статті прямо не встановлено такого критерію, як строк погашення протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Тому слід звернутися до П(С)БО 11 «Зобов'язання», що затверджене наказом МФУ від 31.01.2000 р. № 20. Так, у п. 11 П(С)БО 11 вказано, що до поточних зобов'язань належить кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги. При цьому немає ніяких вказівок на те, чи слід класифікувати таку заборгованість на короткострокову і довгострокову виходячи зі строку погашення до або після дванадцяти місяців з дати балансу. Для ясності можна додатково звернутися до МСБО 1, де вказано більш конкретні критерії розмежування зобов'язань на поточні і непоточні, в тому числі і такі, як строк погашення протягом дванадцяти місяців або в ході нормального операційного циклу. Отже, підприємство, що складає фінзвітність за національними стандартами, може відображати всю кредиторську заборгованість за товари, роботи, послуги як поточну, якщо вона підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, у складі поточної заборгованості, а таку заборгованість, що буде погашена пізніше — у складі довгострокової.

У статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» відображається заборгованість підприємства за всіма платежами до бюджету (включаючи податки, щодо яких підприємство є податковим агентом). В цій статті окремо виділяється поточна кредиторська заборгованість з податку на прибуток, але до підсумку балансу вона не включається.

Арифметичні правила заповнення і порівнянності статей Балансу зазначено у рядках 1– 23 таблиці, наведеної у Методичних рекомендаціях з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України № 476 від 11.04.2013 р. Ці правила не містять порівнянності статей Балансу зі статтями інших форм фінансової звітності, зокрема Звіту про фінансові результати. З Методичними рекомендаціями № 476 можна зв'язатися також і для того, щоб з'ясувати, яку додаткову статтю потрібно включати до підсумку балансу, а яку — ні.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) складається із чотирьох розділів:

I «Фінансові результати»;

II «Сукупний дохід»;

III «Елементи операційних витрат»;

IV «Розрахунок показників прибутковості акцій».

Звіт доповнений розділом «Сукупний дохід». Згідно з НП(С)БО 1, *сукупний дохід* — це зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій із власниками). Цей термін широко використовується у міжнародних стандартах і наближає вітчизняний облік до міжнародного.

Загальна сума сукупного доходу включає:

– чистий прибуток/збиток (підсумок р. I «Фінансові результати» звіту про фінансові результати);

– дооцінку (уцінку) необоротних активів і фінансових інструментів, накопичені курсові різниці, частку іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств й інший сукупний дохід, зменшені на суму податку на прибуток.

А ось розділи «Податкові різниці» та «Узгодження фінансового результату та податкового прибутку (збитку)» так і не потрапили у Звіт про фінансові результати. Адже вони, тільки-но з'явившись у формі Звіту з 01.01.2013 р., зникли з неї із затвердженням НП(С)БО 1.

Розділ IV «Розрахунок показників прибутковості акцій» заповнюють лише акціонерні товариства, прості акції чи потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

Число статей Звіту про фінансові результати може як зменшуватися, так і збільшуватися. Такий підхід закріплено НП(С)БО 1, згідно з яким підприємства можуть не наводити статей, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді). А також можуть додавати статті зі збереженням їх назви й коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, які наведено в додатку 3 до НП(С)БО 1. Водночас така додаткова стаття повинна відповідати двом критеріям:

1) інформація в ній є суттєвою. Пригадаємо: це інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності;

2) оцінка статті може бути достовірно визначена.

На відміну від П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», його правонаступник — НП(С)БО 1 майже не містить пояснень щодо наповнення статей звіту про фінансові результати. Беручи до уваги положення Методичних рекомендацій № 433, розглянемо порядок складання Звіту.

Так, у графі 4 Звіту про фінансові результати наводять показники за аналогічний період попереднього року. Тобто, заповнюючи звіт за I квартал, тут слід було б навести дані за I квартал 2012 року. Проте форма звіту змінилася та, порівняно з попередньою, у ній не збігаються не лише коди рядків, але наповнення більшості статей.

Розглядаючи подібну ситуацію щодо складання та подання фінансової звітності, слід зазначити: оскільки деякі показники Звіту про фінансові результати не збігаються з показниками попередньої форми, дані в нових рядках графи 4 підприємствами можуть не наводитися.

Звіт заповнюють у тисячах гривень без десяткових знаків (додаток 1 до НП(С)БО 1). Грошові показники розділу IV «*Розрахунок показників прибутковості акцій*», слід, як і раніше, указувати в гривнях із копійками. Хоча такої вказівки у НП(С)БО 1 немає, але це впливає із положень П(С)БО 24 «Прибуток на акцію».

Показники про податок на прибуток, витрати та збитки, собівартість, вирахування з доходу наводять у дужках.

Зміст рядків Звіту про фінансові результати наведено у додатку Е.

Звіт про рух грошових коштів також зазнав змін за НП(С)БО 1. По-перше, ця форма втратила власний П(С)БО, а разом і алгоритм заповнення її рядків. По-друге, замість одного надбала аж два варіанти для заповнення: за прямим та непрямым методом.

Незважаючи на прийняття Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», основне — призначення та загальні засади заповнення форми № 3 — не змінилось. Як і раніше, форма № 3 покликана відображати надходження та вибуття грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Це дає змогу проаналізувати здатність підприємства генерувати приток грошових

коштів, а також напрями витрачання наявних коштів для оцінки необхідності в них на майбутнє.

Зобов'язані складати Звіт майже всі підприємства, незалежно від того, складають вони звітність за вітчизняними П(С)БО чи МСФЗ. Винятки становлять тільки суб'єкти малого підприємництва й іноземні представництва. Відповідно до НП(С)БО 1, вони звітують за формами Балансу та Звіту про фінансові результати, які заповнюють на підставі НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність».

Однак, відкритим є питання складання форми № 3 суб'єктами малого підприємництва, які зобов'язані чи вирішили звітувати за МСФЗ.

Як і раніше, форму № 3 складають за базовий звітний період — рік. Зазначимо, що ця форма не належить до обов'язкового пакету проміжної фінансової звітності.

Незважаючи на те, що за НП(С)БО 1 вже необхідно подавати звітність за I квартал 2013 р., у підприємств є ще часу, щоб виявити особливості оновленої форми № 3. Адже її вперше складають за результатами всього 2013 року. Звісно, якщо підприємства на власний розсуд не стануть частіше заповнювати Форму № 3 для внутрішніх цілей.

НП(С)БО 1 конкретно не встановлює одиницю виміру, у якій має складатися форма № 3. Разом із тим «шапка» для усіх звітів із Додатку 1 до НП(С)БО 1 свідчить про таку одиницю виміру, як тисяча гривень без десяткових знаків. Про порядок округлення таких знаків у НП(С)БО 1 також не згадується.

НП(С)БО 1 пропонує на вибір дві форми звіту:

- для складання за прямим методом;
- для складання за непрямим методом.

Бажаний спосіб складання та відповідну форму звіту підприємства обирають самостійно. Однак рекомендується враховувати таке.

Заповнення Форми № 3 за прямим методом передбачає використання даних з дебетових або кредитових оборотів рахунків обліку грошових коштів (30 «Готівка» і 31 «Рахунки в банках») за звітний період у кореспонденції з іншими рахунками бухгалтерського обліку операцій, активів або зобов'язань. Зважаючи на те, що більшість підприємств не веде глибоку аналітику за наведеними рахунками, під час складання звіту за прямим методом можуть виникати певні труднощі, у першу чергу, з великою трудомісткістю методу.

Форма № 3 за непрямим методом передбачає використання вже готових показників із Балансу та Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). І лише незначну кількість рядків вимагає заповнювати шляхом аналізу даних аналітичних рахунків за рахунками обліку грошей. Це, з одного боку, дозволяє економити час і сили під час складання форми, а з іншого — робить зміст статей Звіту менш зрозумілим з обивательської точки зору.

Необхідно дотримуватися декількох правил складання форми:

- суми надходжень і видатків, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності у формі № 3, наводять окремо;

- якщо одна операція, що генерує потоки грошових коштів, включає суми, які належать до різних видів діяльності, ці суми наводять окремо у складі відповідних видів діяльності;

- внутрішні зміни у складі грошових коштів, як то передача коштів власному філіалу чи придбання валюти за гривні, у форму № 3 не включають;

- у форму № 3 не включають негрошові операції, такі як отримання активів у фінансову оренду, бартерні операції, зарахування зустрічних однорідних вимог, придбання активів через емісію акцій тощо.

Також зазначимо, що склад статей кожного варіанту форми № 3 передбачений власне НП(С)БО 1. Частина таких статей є стаціонарною — завжди розкриваються підприємством, за виключенням випадків відсутності відповідної інформації як у поточному, так і в попередньому звітному періоді. Інша частина статей додаткова. Їх можна включати у звіт за бажанням і наявністю таких умов:

- інформація є суттєвою;

- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Необхідно звернути увагу на те, що статті витрачання грошових коштів у Звіті наводять у дужках.

Форма № 3 за непрямим методом — це симбіоз прямого та непрямого методів заповнення. Так, одна половина форми — щодо грошових потоків операційної діяльності — складається шляхом коригування прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування, наведеного в формі № 2. Частини Звіту щодо інвестиційної та фінансової діяльності заповнюють шляхом вибірки необхідних даних за аналітикою рахунків активів та зобов'язань у

кореспонденції з рахунками 30, 31 (як порядок заповнення Форми № 2 за прямим методом). До того ж ця форма № 3 за непрямим методом нагадує Звіт про рух грошових коштів, який було скасовано три роки тому.

Прийнятий НП(С)БО 1 вніс корективи до порядку формування та відображення **Звіту про власний капітал**.

Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» узаконено нову форму Звіту про власний капітал. Зазначимо, що значних змін форма Звіту не зазнала, лише була відкоригована відповідно до змін у Балансі та Звіті про фінансові результати.

Звіт про власний капітал відображає інформацію про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Звіт про власний капітал не подають у складі проміжної звітності, а формують у складі річної фінансової звітності. Однак за потреби, з метою отримання інформації про власний капітал бухгалтер може скласти такий Звіт після закінчення кожного звітного періоду.

Відтак, у графах цього Звіту відображаються лише ті показники, які наведені в розділі I «Власний капітал» пасиву балансу. Крім того, якщо відсутня інформація для розкриття в окремих статтях Звіту про власний капітал, такі статті можна не наводити. Водночас підприємство може додати статті з переліку додаткових статей за умови збереження їх назви та коду рядка. Щоправда, такі статті можна додати лише тоді, коли зазначена стаття відповідає критеріям суттєвості і достовірності

НП(С)БО 1 внесло певні зміни у відображення складових власного капіталу. Так, статутний і пайовий капітали відтепер відображатимуться разом як зареєстрований капітал. Крім того, зміни торкнулися і граф додаткового капіталу. Якщо раніше у Звіті про власний капітал окремо відображався додатково вкладений та інший додатковий капітал, то тепер форма Звіту розділяє капітал у дооцінках і додатковий капітал.

Таким чином, джерелами власного капіталу у Звіті про власний капітал є:

- Зареєстрований капітал (графа 3);
- Капітал у дооцінках (графа 4);
- Додатковий капітал (графа 5);
- Резервний капітал (графа 6);
- Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) (графа 7);
- Неоплачений капітал (графа 8);

– Вилучений капітал (графа 9).

Розглянемо порядок заповнення Звіту про власний капітал у розрізі статей Звіту (додаток Ж).

Разом із тим зазначимо, що показники у Звіті наводять у тисячах гривень, а показники, які відображають зменшення власного капіталу, наводять у дужках.

У **примітках до фінансової звітності** наводиться інформація про призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу (крім зареєстрованого капіталу).

Акціонерні товариства наводять у примітках до фінансової звітності інформацію про:

а) загальну суму активів, одержаних у ході передплати на акції, у такому розрізі:

– сума грошей, внесених як плата за акції, із зазначенням кількості акцій;

– вартісна оцінка майна, внесеного як плата за акції, із зазначенням кількості акцій;

– загальна сума іноземної валюти, внесеної як плата за акції, із зазначенням кількості акцій та курсу, за яким валюту зараховано в обліку.

б) акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями:

– кількість випущених акцій із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу;

– номінальна вартість акцій;

– зміни протягом звітного періоду у кількості акцій, що перебувають в обігу;

– права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, у тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу;

– акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам;

– перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють;

– кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частки яких у статутному капіталі перевищують 5%;

– акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими контрактами, із зазначенням їх термінів і сум.

в) накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями.

г) суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені.

Усі інші підприємства наводять у примітках до фінансової звітності інформацію про:

- розподіл часток зареєстрованого капіталу між власниками;
- права, привілеї або обмеження щодо цих часток;
- зміни у складі часток власників у зареєстрованому капіталі.

У примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) інформація про:

- склад грошових коштів;
- склад статей звіту про рух грошових коштів «Інші надходження», «Інші платежі» та інших статей, які об'єднують декілька видів грошових потоків;
- наявність значних сум грошей, які є в наявності у підприємства і які недоступні для використання групою, до якої належить підприємство.

У разі придбання або продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць протягом звітного періоду наводиться (розкривається) інформація про:

- загальну їх вартість придбання або продажу;
- частину їх загальної вартості, яка, відповідно, була сплачена або отримана грошима;
- суму грошей у складі їх активів, що були придбані чи продані;
- суму активів (крім грошей) і зобов'язань придбаного або проданого дочірнього підприємства та інших господарських одиниць у розрізі окремих статей.

Слід зазначити, що у НП(С)БО 1 вказано: «підприємства, які для складання фінансової звітності застосовують міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств, використовують форми звітів, затверджені цим Національним положенням (стандартом)». Тому, всі суб'єкти малого підприємництва, які зобов'язані подавати фінансову звітність за міжнародними стандартами (обов'язково Публічні акціонерні товариства), мають складати та подавати повний комплект фінансової звітності, визначений НП(С)БО 1, а не «Спрощена фінансова звітність».

Термін подання квартальної фінансової звітності для підприємств – не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом.

Нагадаємо, що фінансова звітність складається за національними положеннями стандартами бухгалтерського обліку, або міжнародними стандартами фінансової звітності відповідно до законодавства. Міжнародні стандарти фінансової звітності застосовують:

- обов’язково – публічні акціонерні товариства, банки, страховики;

- добровільно – інші підприємства (суб’єкти господарювання, крім бюджетних установ), які самостійно визначили доцільність застосування міжнародних стандартів.

Враховуючи вищезазначене, у бланку форми №1, підприємствам обов’язково слід зробити позначку «v» у відповідній клітинці:

Складено:

- за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- за міжнародними стандартами фінансової звітності.

У «Фінансовому звіті суб’єкта малого підприємства» (ф № 1-м) має бути проставлена відмітка: складено за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Крім того, у формі №1, або №1-м підприємствами обов’язково проставляється показник «Середня кількість працівників».

Всі показники форм фінансової звітності №№ 1 та 2 рекомендується наводити в тисячах гривень без десяткових знаків, а показники форм №№ 1-м та 2-м – у тисячах гривень з одним десятковим знаком.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бухгалтерський облік у сільському господарстві України. Підручник / За заг. ред. В. Я. Плаксієнка. – Київ : Центр навчальної літератури, 2009. – 487
2. Вербило О. Ф. Бухгалтерський облік у промислових і агросервісних підприємствах / Вербило О. Ф., Камінська Т. Г., Коробова Н. М. / За ред. О. Ф. Вербило. [підручник]. – Київ : Каравела, 2013. – 360.
3. Зберігання пального: коли треба отримати ліцензію. Офіційно про податки. Новини від 15.02.2021. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100022768-zberigannya-palnogo-koli-treba-otrimati-litsenziyu>
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. станом на 10.08.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 25.10.2021).
5. Іщенко Я.П., Подолянчук О.А., Коваль Н.І. Фінансовий облік 1: підручник. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю. В, 2020. 496 с.
6. Малоценные необоротные материальные активы 2021. Електронне публікація «Golovbukh» від 30.07.2021р. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/ru/8052--malotsennyye-neoborotnye-materialnye-aktivy-2019>
7. Методичні рекомендації з облікового забезпечення оподаткування сільськогосподарських товаровиробників: За редакцією Метелиці В.М., Мельничука Б.В. // Облік і фінанси АПК/. — 2011. — № 1 — С. 4—35.
8. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми сільськогосподарських підприємств // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.minagro.kiev.ua.page/> 8400.
9. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затв. наказом Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.uazakon.com/big/text1528/pg1.htm>
10. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затв. наказом Міністерства фінансів України № 433 від 28.03.2013 р. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/ MetodRek/ metod_fin_otch_433.aspx
11. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затв. наказом Міністерства фінансів України № 476 від 11.04.2013 р. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293536.

12. Модельний статут сільськогосподарського кооперативу, що діє з метою отримання прибутку: постанова Кабінету Міністрів України №175 від 03.03.2021 р. / Кабінет Міністрів України. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/175-2021-%D0%BF#n12>

13. Модельний статут сільськогосподарського кооперативу, що діє без мети отримання прибутку: постанова Кабінету Міністрів України №175 від 03.03.2021 р. / Кабінет Міністрів України. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/175-2021-%D0%BF#n198>

14. Наказ Держстату «Про скасування та визнання такими, що втратили чинність, деяких наказів Державної служби статистики України, Міністерства статистики України та Державного комітету статистики України» №266 від 22.10.2021р. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/norm_doc/2021/266/266_2021.htm

15. Наказ Мінфіну від 22.11.04 р. № 732 «Про затвердження форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04#Text>

16. Омельницька З. Оформлення операцій із МШП. Баланс. 2019 р. № 27 (1900) від 1 квітня 2019 р. URL: <https://balance.ua/files/global/2019-Balance-27-p3-11-UA.pdf>

17. Омельницька З. Рух нематеріальних активів: документальне оформлення. Баланс. 2019 р. № 35 (1908) від 6 травня 2019 р. URL: <https://balance.ua/files/global/2019-Balance-35-p3-12-UA.pdf>

18. Оренда автомобіля: як оформити та відобразити в обліку. Електронне публікація «Бухгалтер.UA» від 15.08.2019р. URL: https://buh.ligazakon.net/aktualno/6994_orenda-avtomoblya-yak-oformiti-ta-vdobraziti-v-obliku

19. Первинні документи для сільгосппідприємств. Газета «Інтерактивна бухгалтерія» № 176 / 2019. URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/111390>

20. Положення касових операцій в національній валюті України, затверджене постановою правління НБУ від 29.12.2017 року № 148. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text>

21. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. // Верховна Рада України: офіційний веб-сайт. — [2010]. — Режим доступу: <http://portal.rada.gov.ua/>

22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.

23. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. станом на 01.07.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 25.10.2021).

24. Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України: Наказ Міністерства фінансів України № 734 від 02.12.2020.

25. Про затвердження Положення про Реєстр неприбуткових установ та організацій: наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2013 року № 37 / Державна податкова адміністрація України / // Верховна Рада України : офіційний веб-сайт. — [2013]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0267-13>.

26. Про затвердження форм та порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: Наказ ДПАУ від 25.01.2011 р. №N 41.

27. Про затвердження форми Податкової накладної та Порядку її заповнення: Наказ ДПАУ 21.12.2010 р. № 969.

28. Про затвердження форми Реєстру виданих та отриманих податкових накладних та Порядку його ведення: Наказ ДПАУ від 24.12.2010 р. № 1002.

29. Про збір та облік внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.

30. Про сільськогосподарську кооперацію: Закон України №819-IX від 21.07.2020 р. / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/819-20#Text>

31. Про фіксований сільськогосподарський податок: Лист ДПС України від 23.01.12 №2102/7/15-2217ф [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua>

32. Сільськогосподарський обслуговуючий кооператив: практ. посіб. / В. В. Гончаренко, М. П. Гриценко, Ю. П. Воскобійник та ін. / за ред. Гриценка М. П., Корінець Р. Я. [та ін.]. – Режим доступу: http://www.agrobirja.com/upload/prakt_pos.doc

33. Спрощений План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств: затв. наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186. станом на 23.07.2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01#Text> (дата звернення: 25.10.2021).

34. Узагальнююча консультація, затверджена наказом Мінфіну від 03.08.2018 р. № 673. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovy-zakonodavstvo/uzagalnyuyuchi-podatkovy-konsultatsii/73000.html>

35. Фінансовий облік активів аграрних підприємств: навчальний посібник / Г. С. Павлова, О. В. Чернецька. – Донецьк: Юго-Восток, 2012. – 393 с.

36. Фінансовий та управлінський облік з національними стандартами: Підручник / М. Ф. Огійчук, Л. О. Сколотій, М. І. Беленкова та ін. / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 7-те вид., перероб. і допов. – К.: Алерта, 2016. – 1040 с.

Додаток А

ЗАТВЕРДЖЕНО Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України 21 травня 2013 року № 315

ПРИМІРНИЙ СТАТУТ сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу

1. Загальні положення

1.1. Сільськогосподарський обслуговуючий кооператив «_____» (далі – Кооператив) створений його засновниками на добровільних засадах відповідно до Цивільного кодексу України, законів України «Про кооперацію», «Про сільськогосподарську кооперацію» та на підставі рішення установчих зборів (протокол № _____ від _____).

1.2. Найменування Кооперативу:

повна назва Кооперативу українською мовою _____.
скорочена назва Кооперативу українською мовою _____.
повна назва Кооперативу англійською мовою _____.
скорочена назва Кооперативу англійською мовою _____.

1.3. Місцезнаходження Кооперативу: _____.

Найменування (організаційно-правова форма та назва) пишеться прописом (великими) літерами.

2. Мета та види діяльності Кооперативу

2.1. Кооператив утворюється шляхом об'єднання фізичних та/або юридичних осіб – виробників сільськогосподарської продукції для організації обслуговування, спрямованого на зменшення витрат та/або збільшення доходів членів цього кооперативу під час провадження ними сільськогосподарської діяльності та на захист їхніх економічних інтересів.

2.2. Предмет діяльності Кооперативу є: _____.

Усі види діяльності, які згідно із законодавством України потребують спеціальних дозволів чи ліцензій, здійснюються Кооперативом лише після їх отримання.

3. Юридичний статус та склад засновників Кооперативу

3.1. Кооператив утворений та здійснює свою діяльність відповідно до законів України «Про кооперацію», «Про сільськогосподарську кооперацію», інших правових актів України, а також цього Статуту.

3.2. Кооператив є юридичною особою. Статус юридичної особи Кооператив набуває у порядку, встановленому Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців».

3.3. Кооператив здійснює обслуговування своїх членів – виробників сільськогосподарської продукції, не маючи на меті одержання прибутку, і є неприбутковою організацією.

3.4. Кооператив має самостійний баланс, поточні рахунки в установах банків, печатку зі своїм найменуванням, а також може мати вкладні (депозитні) рахунки в установах банків.

Кооператив може мати штампи зі своїм найменуванням, бланки, а також знак для товарів і послуг, емблему, зареєстровані відповідно до законодавства України.

3.5. Кооператив може укласти угоди, набувати майнові та немайнові права, нести обов'язки, бути позивачем і відповідачем у суді загальної юрисдикції, господарському та третейському судах відповідно до законодавства та цього Статуту.

3.6. Засновниками кооперативу є:

Для фізичних осіб: прізвище, ім'я та по батькові, дані паспорта громадянина України або паспортних документів іноземця (для осіб без громадянства, які постійно проживають в Україні, – дані документа, який його замінює). Дані про фізичну особу засвідчуються її особистим підписом.

Для юридичної особи: код ЄДРПОУ, назва та місцезнаходження юридичної особи. Дані про юридичну особу засвідчуються підписом її уповноваженого представника.

3.7. Засновники Кооперативу після його державної реєстрації набувають статусу членів Кооперативу.

4. Права та обов'язки Кооперативу

4.1. Кооператив має право:

– здійснювати господарську діяльність, спрямовану на обслуговування своїх членів, самостійно визначати стратегію та основні напрямки свого розвитку відповідно до економічної ситуації;

– відповідно до законодавства України придбавати, відчужувати, здавати або брати в оренду рухоме та нерухоме майно, необхідне для його діяльності;

– брати зобов'язання по кредитах та позиках і гарантувати їх виплати майном чи активами Кооперативу;

– об'єднуватись з іншими кооперативами для спільного здійснення будь-якої не забороненої законодавством діяльності за галузевою або територіальною ознакою за рішенням загальних зборів членів Кооперативу;

– може мати у власності майно, відокремлене від майна своїх членів;

– _____.
(інші права, що не суперечать законодавству)

4.2. Кооператив зобов'язаний:

– надавати послуги своїм членам згідно з їх замовленнями відповідно до видів діяльності Кооперативу;

– створювати належні умови для високопродуктивної та безпечної праці, забезпечувати додержання законодавства про працю, правил і норм охорони праці, техніки безпеки, соціального страхування;

– виконувати норми і вимоги щодо охорони навколишнього природного середовища, раціонального використання та відтворення природних ресурсів і забезпечення екологічної безпеки;

– створювати умови для навчання своїх членів та співробітників;

– сприяти соціальному розвитку громади, до якої відносяться члени Кооперативу;

– розробляти та затверджувати Правила внутрішньогосподарської діяльності Кооперативу;

– _____.
(інші обов'язки, що не суперечать законодавству)

5. Порядок набуття та припинення членства в Кооперативі

5.1. Членами Кооперативу можуть бути виробники сільськогосподарської продукції – юридичні та/або фізичні особи, які зробили вступний і пайовий внески у розмірах, визначених загальними зборами кооперативу, дотримуються вимог Статуту, мають право ухвального голосу та беруть участь у господарській діяльності кооперативу.

Фізичні особи можуть бути членами Кооперативу, які досягли 16 – річного віку і виявили бажання брати участь у діяльності Кооперативу.

5.2. Кооператив за рішенням загальних зборів може приймати до свого складу асоційованих членів Кооперативу.

Асоційованими членами Кооперативу можуть бути фізичні особи, які досягли 16 – річного віку, або юридичні особи, які визнають цей Статут і внесли пайовий внесок для розвитку Кооперативу у розмірах, визначених цим Статутом.

5.3. Вступ до Кооперативу здійснюється на підставі письмової заяви. Особа, яка подала заяву, вносить вступний та пайовий внесок в порядку і розмірах, визначених цим Статутом.

Рішення правління (голови) Кооперативу про прийняття до Кооперативу підлягає схваленню загальними зборами членів Кооперативу.

5.4. Кооператив веде реєстр членів та асоційованих членів.

5.5. Членство у Кооперативі припиняється у разі:

- добровільного виходу з Кооперативу відповідно до поданої письмової заяви;

- несплаті внесків у порядку, визначеному Статутом кооперативу;

- смерті фізичної особи – члена Кооперативу або ліквідації юридичної особи – члена Кооперативу;

- припинення діяльності Кооперативу;

- припинення участі в господарській діяльності Кооперативу протягом двох років поспіль.

Порядок припинення членства у Кооперативі здійснюється відповідно до законодавства.

5.6. Виключення з членів Кооперативу може бути оскаржене в судовому порядку.

6. Права і обов'язки членів та асоційованих членів Кооперативу

6.1. Члени Кооперативу мають право:

- брати участь в управлінні Кооперативом шляхом голосування на загальних зборах членів Кооперативу за принципом: "один член Кооперативу – один голос", обирати і бути обраними в органи управління Кооперативом. Для членів Кооперативу – юридичних осіб ці права реалізуються їх уповноваженими представниками;

- ухвалювати голосу на загальних зборах;

- користуватися послугами Кооперативу для здійснення своєї господарської діяльності;

– одержувати кооперативні виплати пропорційно до обсягів участі у діяльності Кооперативу;

– одержувати виплати на паї;

– у разі виходу або ліквідації Кооперативу одержувати частку майна Кооперативу пропорційно вартості пайового внеску у порядку і в термін, що визначені цим Статутом;

– отримувати повну інформацію про діяльність Кооперативу відповідно;

– _____.

(інші права, що не суперечать законодавству)

6.2. Члени Кооперативу зобов'язані:

– брати участь у господарській діяльності Кооперативу;

– дотримуватися Статуту Кооперативу, виконувати рішення загальних зборів і правління Кооперативу;

– сплатити визначені цим Статутом внески;

– _____.

(інші обов'язки, що не суперечать законодавству)

6.3. Асоційовані члени Кооперативу мають право:

– дорадчого голосу;

– отримувати частки доходу на паї відповідно до законодавства;

– отримувати повну інформацію про діяльність Кооперативу.

6.4. За відповідною заявою члени Кооперативу можуть переоформити членство у Кооперативі на асоційоване членство на підставі рішення правління Кооперативу, яке підлягає схваленню загальними зборами Кооперативу.

7. Фонди Кооперативу

7.1. Для забезпечення статутної діяльності Кооперативу у порядку, передбаченому цим Статутом, формує пайовий, неподільний, резервний та спеціальний фонди.

7.2. Пайовий фонд Кооперативу формується за рахунок паїв (у тому числі додаткових) членів та асоційованих членів кооперативу.

7.3. Неподільний фонд Кооперативу створюється в обов'язковому порядку і формується за рахунок вступних внесків та відрахувань від доходу кооперативу. Неподільний фонд не може бути розподілений між членами кооперативу, крім випадків, передбачених законом. Порядок відрахувань до неподільного фонду частини доходу визначається цим Статутом.

7.4. Кооператив може визначати і утворювати інші фонди Кооперативу (в тому числі резервний і спеціальні фонди). Їх розмір, порядок формування та використання затверджуються рішенням загальних зборів членів Кооперативу.

7.5. Резервний фонд Кооперативу створюється за рахунок відрахувань від доходу кооперативу, перерозподілу неподільного фонду, пожертвувань, безповоротної фінансової допомоги та за рахунок інших не заборонених законом надходжень для покриття можливих втрат (збитків).

7.6. Спеціальний фонд Кооперативу створюється за рахунок цільових внесків членів кооперативу та інших, передбачених законом, надходжень для забезпечення його статутної діяльності і використовується за рішенням органів управління кооперативу.

7.7. Розмір відрахувань до фондів Кооперативу визначається рішенням загальних зборів з дотриманням цього Статуту.

7.8. Кооператив веде облік фондів з визначенням пайових і цільових внесків кожного члену Кооперативу.

8. Вступні внески

8.1. При вступі до Кооперативу для організаційного забезпечення його діяльності кожна фізична і юридична особа робить вступний внесок у грошовій формі у розмірі _____ (прописом) гривень.

8.2. Вступний внесок є обов'язковою умовою членства у Кооперативі.

8.3. Вступний внесок зараховується у неподільний фонд і у разі виходу з Кооперативу не повертається.

9. Пай та пайові внески

9.1. Пайовий внесок члена сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу формується з його паю та додаткових паїв.

9.2. Порядок визначення розміру пайового внеску кожного члена Кооперативу визначається пропорційно до його участі у господарській діяльності Кооперативу відповідно до запланованого обсягу і вартості послуг, що надаються Кооперативом.

Розмір мінімального паю члену Кооперативу складає ____ гривень.

9.3. Члени Кооперативу мають право за власним бажанням внести додатковий пай до пайового фонду.

Розмір мінімального додаткового паю члена Кооперативу складає _____ гривень.

9.4. Розмір паю асоційованого члена Кооперативу не може бути меншим _____ гривень.

9.5. Розмір додаткового паю асоційованого члена Кооперативу не може бути меншим _____ гривень.

9.6. Паї можуть вноситися майном, майновими правами та/або грошми.

9.7. Факт внесення майна, що вноситься членами або асоційованими членами Кооперативу в рахунок їхнього паю чи додаткового паю, підтверджується актом приймання-передачі майна (далі – Акт) після державної реєстрації Кооперативу. Акт повинен містити опис майна, що вноситься, його грошову оцінку, дату, на яку майно вноситься до Кооперативу, підпис члена Кооперативу, який вносить таке майно, підпис голови Кооперативу та печатку Кооперативу.

Акт укладається у двох оригінальних примірниках, з яких один залишається у члена Кооперативу, який вносить вклад майном, а другий – зберігається у Кооперативі.

9.8. Майнові права членів Кооперативу вносяться до майна Кооперативу у встановленому законодавством порядку.

9.9. Паї, що вносяться у грошовій чи не грошовій формі, відображаються у бухгалтерських регістрах Кооперативу у день їх отримання Кооперативом. Внески до Кооперативу у вигляді нематеріальних цінностей вважатимуться внесеними на дату, що встановлюється рішенням загальних зборів членів Кооперативу. Передача Кооперативу права користування земельною ділянкою у вигляді паю оформлюється відповідно до законодавства України.

10. Право власності на пай в майні Кооперативу

10.1. У разі виходу, виключення чи ліквідації Кооперативу члени Кооперативу мають право отримувати частку майна Кооперативу пропорційно вартості пайового внеску у порядку і в термін, що визначені цим Статутом. Члени Кооперативу, які внесли свій майновий пай у кооператив у формі земельної ділянки, отримують свій майновий пай виключно у формі земельної ділянки, тобто в натурі (на місцевості).

Термін отримання частки майна Кооперативу не може перевищувати двох років. Відлік цього терміну починається з 1 січня року, що настає з моменту виходу (виключення) із Кооперативу.

10.2. Право власності членів Кооперативу – фізичних осіб на частку майна Кооперативу є спадковим.

10.3. Асоційовані члени Кооперативу у разі ліквідації Кооперативу мають право отримувати першочергово свої паї та відповідні частки доходу на паї.

10.4. Спори щодо права власності на пай члена Кооперативу у майні Кооперативу вирішуються відповідно до законодавства України.

11. Майнова відповідальність

11.1. Кооператив відповідає за своїми зобов'язаннями всім належним йому майном.

11.2. Члени Кооперативу відповідають за зобов'язаннями Кооперативу тільки в межах пайового внеску.

11.3. Кооператив не несе відповідальності за зобов'язаннями членів Кооперативу.

11.4. Кооператив може застрахувати своє майно і майнові права. Страхування здійснюється добровільно за рішенням загальних зборів, якщо інше не передбачено законами України.

12. Структура органів управління

12.1. Управління Кооперативом здійснюється на основі самоврядування, гласності, участі його членів у вирішенні питань діяльності Кооперативу.

12.2. До органів управління Кооперативу належать:

12.2.1. Загальні збори членів Кооперативу – вищий орган управління Кооперативу.

12.2.2. Правління Кооперативу.

12.2.3. Ревізійна комісія Кооперативу.

12.3. Кооператив може утворювати спостережну раду Кооперативу.

12.4. Для здійснення своєї діяльності загальні збори, а в період між ними правління Кооперативу або спостережна рада, можуть утворювати спеціальні комісії з членів Кооперативу із залученням в якості консультантів-фахівців – не членів Кооперативу.

13. Загальні збори

13.1. Загальні збори:

– вносять зміни і доповнення до Статуту;

– обирають шляхом прямого таємного голосування голову Кооперативу та членів правління Кооперативу, членів ревізійної комісії та членів спостережної ради;

– заслуховують та ухвалюють звіти органів управління Кооперативу про їх діяльність;

– визначають види і розміри фондів Кооперативу, порядок їх формування та використання;

– затверджують:

правила внутрішньогосподарської діяльності Кооперативу;

форму організації бухгалтерського обліку, визначення та погодження облікової політики в Кооперативі;

річний звіт і баланс Кооперативу;

порядок формування і розподілу доходу Кооперативу;

рішення правління Кооперативу про прийняття нових членів та асоційованих членів та про припинення членства;

– вирішують:

питання про входження Кооперативу до об'єднання кооперативів;

питання про реорганізацію або ліквідацію Кооперативу.

Загальні збори мають право приймати будь-які інші рішення, пов'язані із статутною діяльністю Кооперативу.

13.2. Загальні збори проводяться щорічно. Вони можуть скликатися позачергово за рішенням правління Кооперативу, на вимогу не менше третини його членів, спостережної ради та ревізійної комісії (ревізора).

Про дату, місце, час проведення та порядок денний загальних зборів члени Кооперативу повинні бути повідомлені не пізніше ніж за 10 днів до визначеного строку їх проведення.

Позачергові загальні збори членів Кооперативу повинні бути скликані протягом 20 днів з дня надходження вимоги про їх скликання. У разі незабезпечення правлінням (головою) Кооперативу скликання позачергових загальних зборів вони можуть бути скликані особами, які вимагають їх скликання, протягом наступних 20 днів.

13.3. Загальні збори членів кооперативу правомочні вирішувати питання, якщо на них присутні більше половини його членів, а збори уповноважених – за наявності не менше 3/4 уповноважених.

Кожний член кооперативу чи уповноважений кооперативу має один голос, і це право не може бути передано іншій особі.

Рішення загальних зборів членів (зборів уповноважених) Кооперативу про прийняття, внесення змін до Статуту, вступ до

кооперативного об'єднання або вихід з нього, про реорганізацію або ліквідацію Кооперативу вважається прийнятим, якщо за нього проголосувало не менш як 3/4 членів Кооперативу, присутніх на загальних зборах Кооперативу. З інших питань рішення приймаються простою більшістю голосів членів (уповноважених) Кооперативу, присутніх на його загальних зборах.

13.4. Рішення загальних зборів членів (зборів уповноважених) Кооперативу приймаються відповідно до його Статуту відкритим або таємним голосуванням. У випадку рівності голосів вирішальним є голос голови Кооперативу.

13.5. Рішення загальних зборів є обов'язковим для всіх членів та асоційованих членів Кооперативу.

14. Правління Кооперативу

14.1. Правління Кооперативу обирається на термін, що не перевищує п'яти років.

14.2. Правління Кооперативу:

- здійснює поточне керівництво господарською діяльністю Кооперативу в період між проведенням загальних зборів членів Кооперативу;

- розробляє та вносить на затвердження загальними зборами членів Кооперативу напрями розвитку Кооперативу;

- приймає рішення про скликання загальних зборів;

- скликає загальні збори членів Кооперативу і контролює виконання прийнятих ними рішень;

- вирішує питання діяльності Кооперативу;

- вносить на затвердження загальних зборів рішення про прийняття до Кооперативу нових членів та асоційованих членів та припинення членства, а також про переоформлення простого членства на асоційоване;

- укладає трудові договори (контракти) у разі найму на роботу виконавчої дирекції та оцінює її діяльність;

- має право наймати виконавчого директора для оперативного управління Кооперативом, який не може бути членом Кооперативу;

- організовує у разі потреби проведення незалежних аудиторських перевірок;

- розробляє Правила внутрішньогосподарської діяльності;

– встановлює форму і порядок ведення Книги реєстрації членів Кооперативу та асоційованих членів;

– вирішує питання навчання членів Кооперативу, співробітництва з вітчизняними та іноземними організаціями.

14.3. Кількість членів правління складає ____ осіб.

14.4. Члени правління Кооперативу обирають із свого складу заступника голови та секретаря правління Кооперативу.

14.5. Члени правління Кооперативу працюють на громадських засадах.

14.6. Члени правління припиняють виконання своїх обов'язків у разі закінчення строку їх повноважень, смерті фізичної особи – члена правління або ліквідації юридичної особи – члена правління, дострокового відкликання загальними зборами.

14.7. Засідань правління Кооперативу проводиться у разі потреби, але не рідше _____ на рік.

Рішення приймається більшістю голосів за наявності не менше як 3/4 складу членів правління Кооперативу. У випадку рівності голосів вирішальним є голос голови Кооперативу.

15. Голова Кооперативу

15.1. Голова Кооперативу очолює правління і обирається загальними зборами Кооперативу на термін, що не має бути більше п'яти років.

15.2. Голова Кооперативу:

- виконує рішення правління Кооперативу;
- представляє Кооператив перед третіми особами та у судових органах;
- забезпечує організацію господарської діяльності Кооперативу;
- здійснює оперативне керівництво діяльністю Кооперативу;
- приймає на роботу та звільняє штатних працівників;
- несе відповідальність за свою діяльність перед Кооперативом;
- виконує інші функції, делеговані йому правлінням Кооперативу.

(визначити у разі необхідності інші обов'язки)

15.3. У своїй діяльності голова Кооперативу підзвітний загальним зборам Кооперативу.

16. Спостережна рада Кооперативу

16.1. Спостережна рада обирається загальними зборами для контролю за діяльністю виконавчого органу Кооперативу.

До створення спостережної ради весь обсяг її повноважень, визначений в цьому Статуті, належить до компетенції загальних зборів Кооперативу. Члени правління Кооперативу чи ревізійної комісії не можуть бути обрані членами спостережної ради Кооперативу.

16.2. Член спостережної ради не може бути членом правління чи ревізійної комісії Кооперативу.

16.3. Спостережна рада складається з _____ осіб та обирається на термін не більше трьох років.

16.4. До виключної компетенції спостережної ради відносяться такі повноваження:

- узгодження рішень правління про притягнення до майнової відповідальності членів Кооперативу;

- попередній розгляд питань, що вносяться до порядку денного загальних зборів та ухвалення рекомендацій для загальних зборів стосовно прийняття рішень з цих питань;

- вирішення інших питань, що віднесено до компетенції спостережної ради відповідно до умов цього Статуту та тих, що періодично можуть погоджуватись загальними зборами як такі, що потребують ухвалення спостережної ради.

16.5. Порядок формування спостережної ради, проведення її засідань, а також прийняття рішень спостережною радою визначаються Положенням про спостережну раду, яке приймається загальними зборами.

16.6. Члени спостережної ради виконують свої функції на громадських засадах.

17. Ревізійна комісія (ревізор)

17.1. Для контролю за фінансово-господарською діяльністю Кооперативу загальними зборами обирається ревізійна комісія. Ревізійна комісія обирається з числа членів Кооперативу терміном на три роки. При обранні ревізійної комісії кількість її членів повинна складати не менше трьох осіб. Члени правління, а також члени спостережної ради не можуть бути членами ревізійної комісії.

17.2. Ревізійна комісія підзвітна загальним зборам Кооперативу.

17.3. Ревізійна комісія робить висновки до проектів річних звітів та балансів Кооперативу, без яких загальні збори не мають права їх затверджувати.

18. Формування та розподіл фінансових результатів господарської діяльності Кооперативу

18.1. Дохід Кооперативу може формуватися за рахунок:

- надходжень від його членів у вигляді оплати за надані послуги у процесі виробництва, заготівлі, переробки, постачання сільськогосподарської продукції;

- коштів або майна, які надходять у вигляді пасивних доходів;

- субсидій (дотацій), отриманих з державного та/або місцевих бюджетів для підтримки Кооперативу, державних цільових фондів або в межах технічної чи благодійної, у тому числі гуманітарної, допомоги;

- інших не заборонених законом надходжень.

18.2. Надходження, одержані Кооперативом від збуту (продажу) сільськогосподарської продукції за дорученням членів цього кооперативу, не є його доходами.

18.3. Фінансовим результатом господарської діяльності (чистим доходом) Кооперативу є різниця між доходами кооперативу від господарської діяльності та витратами на її провадження.

Після виконання зобов'язань сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу та відшкодування збитків за минулі періоди залишок фінансового результату господарської діяльності кооперативу розподіляється загальними зборами Кооперативу у вигляді відрахувань до фондів кооперативу, кооперативних виплат його членам та нарахувань на паї членам кооперативу, у тому числі асоційованим.

18.4. За рішенням загальних зборів членів Кооперативу частина доходу Кооперативу може спрямовуватися на нарахування і виплату часток доходу на паї. Рішенням загальних зборів може передбачатися різний відсоток часток доходу на паї для членів та асоційованих членів Кооперативу.

18.5. За бажанням члена Кооперативу належна йому частка доходу Кооперативу може бути використана на збільшення додаткового паю члена Кооперативу.

19. Облік та звітність

19.1. Кооператив здійснює бухгалтерський та управлінський облік, а також веде статистичну звітність згідно із законодавством.

19.2. Питання організації бухгалтерського обліку, визначення та погодження облікової політики належить до повноважень загальних зборів Кооперативу. Загальні збори можуть делегувати повноваження організації бухгалтерського обліку голові кооперативу.

Бухгалтерський облік в Кооперативі ведеться з дня реєстрації та до його ліквідації.

19.3. Структура бухгалтерської служби Кооперативу визначається змістом та обсягом облікових робіт і залежить від обсягу господарської діяльності, кількості працівників, членів Кооперативу.

19.4. Голова Кооперативу та головний бухгалтер (у разі наявності) несуть персональну відповідальність за додержання порядку ведення і достовірності бухгалтерського обліку та статистичної звітності.

20. Регулювання трудових відносин

20.1. Трудові відносини у Кооперативі регулюються законодавством України.

20.2. Для виконання статутних завдань і цілей Кооператив залучає до роботи за трудовим договором осіб, які не є членами Кооперативу. За угодою сторін між Кооперативом та найманим працівником трудовий договір може укладатися у формі контракту.

20.3. Кооператив самостійно визначає форми і систему оплати праці з урахуванням норм і гарантій, встановлених законодавством України, Генеральною та Галузевою угодами.

Мінімальна заробітна плата працівників Кооперативу не може бути нижчою встановленого законодавством України мінімального розміру заробітної плати.

21. Реорганізація та ліквідація Кооперативу

21.1. Реорганізація Кооперативу:

– Кооператив за рішенням загальних зборів може бути реорганізовано лише в інший Кооператив відповідно до законодавства України.

– у разі реорганізації Кооперативу все його майно та всі його права і обов'язки переходять до правонаступника.

– порядок реорганізації Кооперативу встановлюється загальними зборами членів Кооперативу.

21.2. Кооператив ліквідується:

- за рішенням загальних зборів членів Кооперативу;
- у разі, якщо кількість членів Кооперативу стає менше трьох;
- за рішенням суду.

21.3. Ліквідація Кооперативу здійснюється ліквідаційною комісією, призначеною загальними зборами членів Кооперативу, а у разі ліквідації за рішенням суду – ліквідаційною комісією, призначеною цими органами.

З дня призначення ліквідаційної комісії до неї переходять повноваження з управління Кооперативом. Ліквідаційна комісія у триденний термін з дати її призначення публікує інформацію про ліквідацію Кооперативу в одному з офіційних друкованих засобів масової інформації із зазначенням строку подачі заяв кредиторами своїх претензій. Ліквідаційна комісія проводить належну підготовчу та організаційну роботу, складає ліквідаційний баланс та подає його органу, що прийняв рішення про ліквідацію Кооперативу. Повнота і достовірність ліквідаційного балансу повинні бути підтверджені аудиторами.

21.4. Майно Кооперативу, що залишилося після задоволення вимог кредиторів Кооперативу, здійснення виплат членам Кооперативу паїв та виплат на паї, кооперативних виплат, оплати праці, розрахунків з кооперативним об'єднанням, членом якого він є, розподіляється між членами Кооперативу у порядку, визначеному Статутом.

Майно неподільного фонду не підлягає поділу між його членами і передається за рішенням ліквідаційної комісії іншій (іншим) кооперативній організації (кооперативним організаціям) або зараховується до доходу бюджету. При цьому у рішенні повинні бути визначені напрями використання зазначеного майна.

21.5. Ліквідація вважається завершеною, а Кооператив таким, що припинив свою діяльність з моменту внесення органом державної реєстрації запису про його ліквідацію до державного реєстру.

22. Прикінцеві положення

22.1. Зміни та доповнення до Статуту Кооперативу вносяться за рішенням загальних зборів членів Кооперативу. Внесення змін та

доповнень до Статуту оформлюється окремим додатком. Зміни до Статуту Кооперативу підлягають державній реєстрації.

22.2. Зміни та доповнення є невід'ємною частиною Статуту Кооперативу.

22.3. Повідомлення про зміни та доповнення до Статуту надсилаються до органу, що зареєстрував Кооператив.

Голова Кооперативу

(підпис)

(ініціали, прізвище)

«Зареєстровано»

Державна адміністрація
_____ району
_____ області

«Затверджено»

Установчими Зборами
від _____ 20__ року,
Протокол № _____
Голова Установчих Зборів

ПРИМІРНИЙ СТАТУТ

**СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЧОГО
КООПЕРАТИВУ**

« _____ »

Село (селище, місто) _____ району

_____ області

Україна

20__

1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

1.1. Цей Статут сільськогосподарського виробничого кооперативу (далі -«Кооператив») укладено та затверджено на установчих зборах відповідно до положень Закону України «Про сільськогосподарську кооперацію».

1.2. У Статуті всі фізичні особи, імена яких перераховані у статті 10 Установчого договору, а також прийняті до складу Кооперативу у відповідності до статті 4 цього Статуту, разом надалі іменуються «Члени Кооперативу», а кожна особа окремо – «Член Кооперативу».

2. ЮРИДИЧНИЙ СТАТУС, НАЗВА, ЮРИДИЧНА АДРЕСА ТА ПОВНОВАЖЕННЯ КООПЕРАТИВУ

2.1. Кооператив є юридичною особою відповідно до чинного законодавства України.

Кооператив набуває прав юридичної особи з моменту його державної реєстрації.

В якості юридичної особи Кооператив має майно, відокремлене від майна членів Кооперативу і будь-якої третьої особи, та має право від свого імені набувати майнових та немайнових прав і нести обов'язки.

Кооператив відповідає за своїми зобов'язаннями всім належним йому майном.

Кооператив не несе відповідальності за зобов'язаннями членів Кооперативу. Члени Кооперативу відповідають за зобов'язаннями Кооперативу тільки у межах пайового майнового внеску.

Кооператив має печатку із своєю назвою, форма якої затверджується загальними зборами членів Кооперативу (далі – «Загальні Збори»), самостійний баланс, рахунки в установах банків, знаки для товарів та послуг, бланки, штампи та інші необхідні для здійснення своєї діяльності реквізити.

2.2. Кооператив має назву:

«Сільськогосподарський виробничий Кооператив _____»

Скорочена назва Кооперативу: «_____»

Юридична адреса Кооперативу:

2.3. Строк діяльності Кооперативу. Кооператив утворюється на невизначений період часу.

2.4. В якості юридичної особи відповідно до чинного законодавства України Кооператив уповноважений:

2.4.1. Укладати від свого імені і у відповідності до чинного законодавства України будь-які не заборонені законом угоди;

2.4.2. Самостійно брати участь у зовнішньоекономічній діяльності, необхідній для досягнення статутних цілей Кооперативу;

2.4.3. В межах, прямо не заборонених чинним законодавством України, придбавати, відчужувати, продавати, здавати або брати в оренду рухоме та нерухоме майно;

2.4.4. Набувати майнові і немайнові права та забезпечувати юридичний захист всіх своїх прав та інтересів;

2.4.5. Відкривати та утримувати банківські рахунки в Україні та (у межах, дозволених чинним законодавством) за кордоном у вітчизняній та іноземній валюті;

2.4.6. Виступати у ролі позивача і відповідача у суді загальної юрисдикції, арбітражному суді та третейському суді (з міжнародним арбітражем включно) та укладати мирові угоди;

2.4.7. Брати зобов'язання по кредитах та позиках у валюті України і в іноземній валюті відповідно до чинного законодавства України та гарантувати виплату будь-яких запозичених коштів усім або частиною майна або активів Кооперативу, а також випускати боргові зобов'язання, облігації та інші цінні папери у межах, передбачених чинним законодавством України;

2.4.8. Купувати, придбавати та володіти акціями, частками, борговими зобов'язаннями, облігаціями, зобов'язаннями та цінними паперами, що випущені українською або іноземною юридичною чи урядовою особою;

2.4.9. Діяти як повірений у зв'язку із будь-якими акціями, облігаціями або іншими цінними паперами;

2.4.10. Виступати засновником інших юридичних осіб відповідно до чинного законодавства України; придбавати повністю або частково будь-яку іншу юридичну особу або її майно чи об'єднуватись з будь-якою іншою юридичною особою;

2.4.11. Утворювати та вступати в об'єднання за галузевими чи територіальними ознаками;

2.4.12. Мати представництва в інших регіонах України та за її межами;

2.4.13. Продавати, поліпшувати, управляти, розвивати, обмінювати, надавати в оренду, заставляти або розпоряджатися всім та будь-якою частиною майна, активами або правами Кооперативу;

розподіляти між Членами Кооперативу у натуральній формі будь-яке майно Кооперативу, включаючи будь-які акції або цінні папери, якими володіє Кооператив в інших юридичних особах;

2.4.14. Чинити будь-які інші дії та набувати будь-яких інших прав і обов'язків, що входять до повноважень юридичної особи згідно з чинним законодавством України.

3. МЕТА ТА ПРЕДМЕТ ДІЯЛЬНОСТІ КООПЕРАТИВУ

3.1. Мета діяльності Кооперативу. Основною метою діяльності Кооперативу є отримання прибутку.

3.2. Предмет діяльності Кооперативу:

3.2.1. Виробництво сільськогосподарської продукції;

3.2.2. Переробка і реалізація виробленої Кооперативом продукції;

3.2.3. Надання всіх послуг та виконання всіх видів діяльності, безпосередньо пов'язаних з переліком предмету діяльності Кооперативу;

3.2.4. _____ та проведення іншої господарської, комерційної та фінансової діяльності, що не заборонена відповідно до чинного законодавства України.

4. ЧЛЕНСТВО У КООПЕРАТИВІ

4.1. Членами Кооперативу можуть бути фізичні особи, які досягли 16-річного віку і виявили бажання брати участь у діяльності Кооперативу, визнають Статут та дотримуються його вимог, формують фонди та беруть участь у його діяльності шляхом обов'язкової трудової участі.

4.2. Вступ до Кооперативу здійснюється на підставі поданої до Правління заяви і прийнятого ним відповідного рішення та шляхом здійснення вступного і пайового внеску (далі – «Пай») у порядку, визначеному у статті 6 цього Статуту.

4.3. На підставі заяви про вступ до Кооперативу правління Кооперативу приймає рішення про прийняття заявника до складу членів Кооперативу, яке підлягає схваленню загальними зборами на найближчому засіданні простою більшістю голосів.

У разі, якщо загальні збори затверджують рішення правління про прийняття до членів Кооперативу, датою вступу до Кооперативу вважається день прийняття відповідного рішення правлінням.

Якщо рішення Правління про прийом до членів кооперативу не було затверджене загальними зборами, то особа припиняє членство у

кооперативі з дня прийняття рішення загальними зборами. При цьому для неї настають майнові наслідки, що передбачені цим Статутом.

4.4. Особа, що вступає до членів Кооперативу, повинна для організаційного забезпечення діяльності Кооперативу зробити вступний внесок у грошовій формі у розмірі _____ гривень. Вступний внесок зараховується у неподільний фонд і у разі виходу з Кооперативу не повертається.

4.5. Крім вступного внеску член Кооперативу зобов'язаний зробити внесок паю шляхом передачі Кооперативу майна та/або грошей, майнових прав, земельної ділянки або прав користування нею. Розмір паю є однаковим для всіх членів Кооперативу і складає у вартісному виразі _____ гривень.

4.6. За власним бажанням та за згодою загальних зборів член Кооперативу може зробити у пайовий фонд Кооперативу додатковий пайовий внесок (далі – «Додатковий пай»). Члену Кооперативу, що вніс додатковий пай, у разі виплати часток доходу на паї пропорційно збільшується розмір таких виплат.

4.7. У Кооперативі допускається асоційоване членство. Асоційованим членом Кооперативу може бути будь-яка фізична особа, що досягла 16 років, та юридична особа, яка внесла свій пай, а за бажанням і додатковий пай у порядку та розмірі, передбачених для членів Кооперативу.

Асоційований член Кооперативу має право: брати участь у загальних зборах з правом дорадчого голосу; отримувати частку доходу на свій пай; у Першу чергу отримувати свій пай та відповідну частку доходу при ліквідації Кооперативу.

Трудова участь асоційованого члена Кооперативу в діяльності Кооперативу не є обов'язковою.

4.8. За відповідною заявою члени Кооперативу можуть переформити членство у Кооперативі на асоційоване членство на підставі рішення правління] Кооперативу, яке підлягає схваленню загальними зборами. Вступ в асоційовані члени Кооперативу здійснюється відповідно до положень статті 4 Статуту.

4.9. Кооператив веде Книгу реєстрації членів сільськогосподарського виробничого Кооперативу, яка містить наступну інформацію:

- а) прізвище, ім'я та по батькові члена Кооперативу;
- б) вид членства у Кооперативі (просте чи асоційоване);

- в) дата вступу і припинення членства у Кооперативі та відмітки про можливе переоформлення виду членства Кооперативі;
- г) розмір та дата надходження внесків у Кооператив.

5. ПОРЯДОК ТА МАЙНОВІ НАСЛІДКИ ПРИПИНЕННЯ ЧЛЕНСТВА У КООПЕРАТИВІ

5.1. Членство у Кооперативі припиняється у разі:

- добровільного виходу з Кооперативу;
- припинення трудової участі у діяльності Кооперативу (крім асоційованих членів Кооперативу);
- несхвалення загальними зборами рішення правління про прийняття до Кооперативу в разі подання відомостей, що не відповідають дійсності і були і підставою для прийняття до Кооперативу, а також неправомірних дій посадових осіб при вирішенні питання про прийняття до членів кооперативу;
- ліквідації Кооперативу;
- смерті члена Кооперативу;
- виключення з членів Кооперативу у випадках:
- несплати пайового внеску;
- встановлення судом вироку, що пайовий внесок складається з коштів, добутих злочинним шляхом.

Рішення про виключення з членів Кооперативу приймається Загальними зборами і може бути оскаржене в судовому порядку.

5.2. При припиненні членства у Кооперативі Члену Кооперативу виплачується вартість частини майна Кооперативу (у грошовій або натуральній формі) що пропорційна внесеному ним Паю та Додатковому паю у Кооператив.

Розрахунок вартості частини майна, що підлягає виплаті Члену Кооперативу, який виходить з нього, здійснюється на основі даних балансу Кооперативу на момент його виходу. При цьому суму активів зменшують на розмір неподільного фонду і кредиторської заборгованості.

5.3. Члену Кооперативу, який вибув, виплачується належна йому частка доходу, одержаного Кооперативом в даному році до моменту його виходу.

5.4. Виплати, зазначені у п.п. 5.2 і 5.3, провадяться не пізніше ніж через 30 днів після затвердження фінансового звіту за рік, в якому Член Кооперативу вийшов з нього.

5.5. Якщо на момент виходу з Кооперативу у Члена Кооперативу залишилися невиконані зобов'язання перед ним, то такий Член Кооперативу повинен виконати їх до або протягом прийнятного строку після виходу з Кооперативу.

5.6. Земельна ділянка, інше майно, право користування яким було внесене Членом Кооперативу у складі паю, повертається йому у натуральній формі без додаткової винагороди.

5.7. У разі виходу з Кооперативу Член Кооперативу подає заяву до Правління, яка розглядається ним у двотижневий строк.

5.8. У разі смерті Члена Кооперативу, відповідно до чинного законодавства України, спадкоємцю при його відмові до вступу у Кооператив або в разі відмови у прийнятті до Членів Кооперативу виплачується вартість частини майна Кооперативу, пропорційна паю – правопередника або спадкодавця – у майні Кооперативу. Порядок виплат визначено у статтях 5.2, 5.3 та 5.4 Статуту.

6. МАЙНО КООПЕРАТИВУ. ФОНДИ КООПЕРАТИВУ

6.1 Майно, майнові права та зобов'язання. Майно та майнові права Кооперативу (далі сукупно – «Майно Кооперативу») складаються з:

- продукції, що виготовлена Кооперативом у результаті його господарської діяльності;
- отриманих доходів;
- іншого майна та майнових прав, що були надбані Кооперативом на законних підставах.

6.2. Формування Майна Кооперативу. Майно Кооперативу створюється шляхом внесення Паю та Додаткового паю кожним з Членів Кооперативу. Розмір та склад внесків кожного з Членів Кооперативу повинні бути такими, як їх зазначено у статтях 4.4 та 4.5 цього Статуту.

6.3 Склад внесків до Кооперативу та порядок їх здійснення. Члени Кооперативу мають право вносити свій Пай та Додатковий пай майном, майновими правами та/або грошми. Кожен з членів Кооперативу протягом місяця від дати набуття ним членства у Кооперативі повинен внести свій вступний внесок грошми у повному обсязі, а також свій пай на суму не менше 40% від його загальної вартості. Решта вартості паю кожного з Членів Кооперативу має бути внесена протягом року від дати набуття ним членства у Кооперативі.

Будь-який з Членів Кооперативу має право достроково внести свій Пай до Кооперативу у повному обсязі.

6.4. Внесення пайового внеску майном. Майно, що вноситься Членами Кооперативу в рахунок їхнього Паю чи Додаткового паю, вноситься ними на підставі акта прийому-передачі майна (далі кожен – "Акт") після державної реєстрації Кооперативу. Акт повинен містити опис майна, що вноситься, його грошову оцінку, дату, на яку майно вноситься до Кооперативу, підпис Члена Кооперативу, підпис голови Кооперативу та печатку Кооперативу. Акт укладається у двох оригінальних примірниках, з яких один залишається у члена Кооперативу, що вносить вклад майном, а інший – зберігається у Кооперативі.

6.5. Реєстрація внесків. Внески, що вносяться в рахунок паїв у грошовій чи негрошовій формі, реєструються у бухгалтерських книгах Кооперативу в день їх отримання Кооперативом. Внески до Кооперативу у вигляді нематеріальних цінностей вважатимуться внесеними на дату, що встановлюється загальними зборами Членів Кооперативу.

6.6. Фонди Кооперативу. Майно Кооперативу поділяється на Неподільний та Пайовий фонди.

До Неподільного фонду Кооперативу зараховуються: (I) вступні внески, що вносяться Членами Кооперативу відповідно до положень статті 4 Статуту, вони переходять у власність Кооперативу та у разі виходу з Кооперативу не повертаються, та (II) частина доходу Кооперативу, яка спрямовується до неподільного фонду відповідно до рішень Загальних зборів.

Пайовий фонд Кооперативу формується за рахунок Паїв Членів Кооперативу в однаковому для кожного з них обсязі та Додаткових паїв відповідно до положень статей 4.5 та 4.6 цього Статуту.

6.7. Розмір та кількість відрахувань до фондів Кооперативу визначаються рішенням Загальних зборів.

Кооператив може визначати і утворювати інші фонди Кооперативу, їх розміри, порядок формування та використання. Рішення про утворення таких фондів ухвалюють Загальні збори.

Загальні збори ухвалюють рішення про страхування майна та інших видів ризиків.

7. ФІНАНСОВА ДІЯЛЬНІСТЬ

7.1. Фінансова звітність

7.1.1. Фінансовий рік Кооперативу збігається з календарним роком і становить період від 1 січня до 31 грудня поточного календарного року включно.

7.1.2. Не пізніше 10 січня кожного фінансового року Правління подає на розгляд Спостережної ради, Ревізійної комісії та Загальних зборів річний фінансовий звіт, звіти про дохід та збитки Кооперативу, податкові та інші відрахування за попередній фінансовий рік, інші звіти, що стосуються Кооперативу відповідно до чинного законодавства України. Представлені звіти підлягають затвердженню Загальними зборами на підставі рекомендацій спостережної ради та висновків Ревізійної комісії.

7.1.3. Правління Кооперативу відповідає за дотримання всіх вимог, встановлених чинним законодавством для ведення документів і фінансової та бухгалтерської звітності Кооперативу.

7.1.4. У межах, встановлених чинним законодавством України та/або у відповідності до рішення Правління Кооперативу, аудиторські організації здійснюють перевірки фінансової та економічної діяльності Кооперативу.

7.2. Кооперативні виплати та виплати доходу на паї

7.2.1. Частина прибутку, одержаного в результаті діяльності Кооперативу, що залишається після сплати податків та здійснення інших обов'язкових платежів, відрахувань до фондів Кооперативу (далі – «Дохід»), за рішенням Загальних зборів може підлягати розподілу між Членами Кооперативу в повному обсязі, у будь-якій частині або не підлягати розподілу між його членами.

7.2.2. За рішенням Загальних зборів частина Доходу може розподілятися між членами Кооперативу та Асоційованими членами Кооперативу у вигляді виплат Доходу на Паї і Додаткові паї та між Членами Кооперативу у вигляді кооперативних виплат. При цьому розмір сум, що спрямовуються на виплату часток Доходу на паї, має становити до 20 відсотків від визначених до розподілу.

При прийнятті рішення про розподіл частини Доходу на паї Загальні збори повинні визначити відсоткове співвідношення частини Доходу, яка підлягатиме розподілу між власниками Паїв та Додаткових паїв.

7.3. Контроль фінансової діяльності

Спостережна рада співпрацює з Ревізійною комісією у питаннях, пов'язаних з перевіркою фінансової діяльності Кооперативу. Спостережна рада і Ревізійна комісія Кооперативу також співпрацюють у питаннях перевірки фінансової діяльності Кооперативу з державною податковою адміністрацією, іншими державними органами. З метою щорічної перевірки фінансової діяльності Кооперативу, Спостережна рада користується послугами незалежної аудиторської організації.

8. ПРАВА ТА ОБОВ'ЯЗКИ ЧЛЕНІВ КООПЕРАТИВУ

8.1. Члени Кооперативу мають право:

8.1.1. Отримувати частину Доходу Кооперативу, що підлягає розподілу між його членами у вигляді кооперативних виплат та виплат частини Доходу на Паї, та частину майна Кооперативу при його ліквідації;

8.1.2. Брати участь в управлінні справами Кооперативу, знайомитись з усіма документами, що пов'язані із порядком денним Загальних зборів, та брати участь у Загальних зборах з правом вирішального голосу (один член Кооперативу має один голос);

8.1.3. Обирати і бути обраним в органи управління Кооперативом;

8.1.4. Користуватись послугами Кооперативу;

8.1.5. Мати доступ до бухгалтерської, фінансової, комерційної та іншої інформації стосовно діяльності Кооперативу згідно з порядком, що його визначено в цьому Статуті;

8.1.6. Вийти з Кооперативу з правом одержання паю та/чи земельної ділянки в натурі у порядку, що встановлюється статтею 5 цього Статуту.

8.2. Члени Кооперативу зобов'язані:

8.2.1. Дотримуватись положень цього Статуту;

8.2.2. Виконувати рішення Загальних зборів та Правління Кооперативу;

8.2.3. Виконувати всі зобов'язання перед Кооперативом, у тому числі зобов'язання щодо майнових внесків у Кооператив;

8.2.4. Не розголошувати комерційну таємницю та конфіденційну інформацію про діяльність Кооперативу;

8.2.5. Виконувати інші обов'язки, передбачені законодавством України та Статутом.

9. ЗАГАЛЬНІ ЗБОРИ ЧЛЕНІВ КООПЕРАТИВУ

9.1. Вищим органом управління Кооперативом є Загальні збори. Члени Кооперативу несуть одностайну відповідальність за прийнятті рішення щодо діяльності Кооперативу.

9.2. Кожний член Кооперативу має право на участь у Загальних зборах або особисто, або через свого представника (далі кожен окремо – «Представник», разом – «Представники»).

9.3. До виключної компетенції Загальних зборів належать наступні повноваження:

9.3.1. Внесення змін і доповнень до Статуту, прийняття нормативних документів Кооперативу;

9.3.2. Обрання шляхом прямого таємного голосування голови Кооперативу та членів Правління Кооперативу, членів Ревізійної комісії (ревізора), членів Спостережної ради;

9.3.3. Ухвалення звітів органів управління Кооперативу щодо їх діяльності, річного звіту та балансу Кооперативу;

9.3.4. Визначення видів та розмірів фондів Кооперативу, порядок їх формування та використання;

9.3.5. Надання дозволу на продаж або інше розпорядження будь-яким нерухомим майном Кооперативу (за винятком господарського реманенту), що має вартість понад _____ розмірів паю Кооперативу;

9.3.6. Надання дозволу на укладення угод від імені Кооперативу на суму, що перевищує _____ розмірів паю Кооперативу;

9.3.7. Затвердження правил внутрішнього розпорядку Кооперативу;

9.3.8. Затвердження порядку формування і розподілу Доходу Кооперативу

9.3.9. Визначення процедури відшкодування збитків Кооперативу;

9.3.10. Затвердження рішення Правління Кооперативу про прийняття нових Членів Кооперативу;

9.3.11. Затвердження рішення Правління щодо переоформлення членства у Кооперативі на асоційоване членство.

9.3.12. Виключення з Членів Кооперативу.

9.3.13. Визначення інших питань, що періодично можуть погоджуватися між Членами Кооперативу як такі, що потребують ухвалення Загальними зборами, або відносяться до компетенції Загальних зборів за чинним законодавством.

9.3.14. Вирішення питання про входження Кооперативу до об'єднання кооперативів, створення підприємств різних видів;

9.3.15. Прийняття рішення про реорганізацію або ліквідацію Кооперативу; визначення процедури ліквідації Кооперативу та усіх питань, що виникають внаслідок такої ліквідації; призначення ліквідаційної комісії, ухвалення її звітів та ухвалення остаточного ліквідаційного балансу Кооперативу;

9.4. Загальні збори можуть делегувати деякі свої повноваження Спостережній раді або Правлінню шляхом ухвалення відповідного рішення.

10. ЗАСІДАННЯ ЗАГАЛЬНИХ ЗБОРІВ

10.1. Чергові засідання Загальних зборів проводяться не менше одного разу на фінансовий рік.

10.2. Засідання Загальних зборів скликаються Правлінням, а при його відсутності – головою Кооперативу. Повідомлення про такі збори, дату та місце їх проведення, порядок денний повинні бути оприлюднені не менш як за десять (10) днів до дня проведення засідання в усіх населених пунктах, де мешкає та працює більшість Членів Кооперативу. Якщо окремі Члени Кооперативу мають інше місце проживання, їм у той же термін надсилаються письмові повідомлення.

10.3. Позачергові засідання Загальних зборів можуть проводитись у разі необхідності в будь-який момент на вимогу Правління або Ревізійної комісії або будь-яких Членів Кооперативу (або їхніх Представників) чисельністю не менше третини від загальної кількості Членів Кооперативу далі – «Ініціативна група»).

10.4. У разі, якщо Правління не виконало вимогу Ініціативної групи або Ревізійної комісії про скликання позачергових засідань зборів учасників протягом 25 днів з дня висунення такої вимоги, Ініціативна група або Ревізійна комісія мають право скликати позачергове засідання Загальних зборів за власною ініціативою згідно з положеннями статті 11.2 цього Статуту.

10.5. Будь-який Член Кооперативу може видати доручення у письмовій формі іншій особі для участі у засіданні Загальних зборів замість нього для участі у голосуванні від його імені, а також для реалізації всіх інших прав та повноважень відсутнього Члена Кооперативу.

10.6. Кожен Член Кооперативу має один голос. Загальні збори правомочні приймати рішення, якщо на них присутні більше половини Членів Кооперативу (як особисто, так і через призначених ними представників). Рішення на Загальних зборах вважається прийнятим якщо за нього проголосувало дві третини від кількості присутніх на Загальних зборах Членів Кооперативу.

10.7. Протоколи Загальних зборів (далі кожен – «Протокол», разом – «Протоколи») підписуються головою Загальних зборів та секретарем Загальних зборів. Оригінали Протоколів зберігаються у Правлінні Кооперативу у вигляді спеціальної Книги протоколів. На вимогу будь-якого Члена Кооперативу йому надаються копії будь-якого або всіх Протоколів.

10.8. Кожен Член Кооперативу має право подавати питання та проекти резолюцій для їх розгляду на Загальних зборах. Загальні збори зобов'язані внести до порядку денного засідання Загальних зборів та розглянути будь-яке питання, що було поставлене будь-яким Членом Кооперативу не пізніше як за двадцять п'ять (25) календарних днів до початку засідання Загальних зборів.

11. ПРАВЛІННЯ КООПЕРАТИВУ

11.1. У разі якщо кількість Членів Кооперативу перевищує 10 (десять) осіб, для керівництва поточною господарською діяльністю Кооперативу, а також виконання рішень загальних зборів створюється виконавчий орган – Правління Кооперативу (далі – «Правління»), яке обирається Загальними зборами на строк _____ років.

Правління очолює голова Кооперативу, який обирається Загальними зборами на строк _____ років.

До складу Правління входять: голова Кооперативу, заступник голови Кооперативу, головний бухгалтер, головні спеціалісти та інші особи, які можуть призначатися Загальними зборами.

11.2. Голова Кооперативу має наступні повноваження:

11.2.1. Без доручення діє від імені Кооперативу, представляє Кооператив в усіх установах, підприємствах та організаціях;

11.2.2. Укладає угоди і вчиняє інші дії, що мають юридичне значення, видає доручення, відкриває у банківських установах рахунки Кооперативу;

11.2.3. Від імені Кооперативу підписує трудові угоди (контракти) при найманні на роботу, а також накази про звільнення з роботи;

11.2.4. Приймає рішення щодо розпорядження майном Кооперативу, включаючи фінансові засоби, у межах, встановлених Загальними зборами;

11.2.5. За відсутності виконавчого директора виконує його функції;

11.2.6. Надання рекомендацій Загальним зборам стосовно прийняття рішень по несплачених частках паїв;

11.2.7. Надання рекомендацій Загальним зборам щодо розподілу Доходу Кооперативу стосовно кооперативних виплат та виплат часток доходу на Паї і Додаткові паї;

11.2.8. Виконує інші обов'язки покладені на нього Загальними зборами.

11.3. Члени Правління можуть одержувати винагороду за здійснену роботу у розмірі, затвердженому Загальними зборами.

11.4. Правління Кооперативу:

11.4.1. Розробляє і вносить на затвердження Загальних зборів пропозиції щодо напрямів розвитку Кооперативу;

11.4.2. Скликає Загальні збори Членів Кооперативу та контролює виконання прийнятих ними рішень;

11.4.3. Вирішує всі питання господарської діяльності Кооперативу, крім тих, що належать до виключної компетенції Загальних зборів;

11.4.4. Вносить на затвердження Загальних зборів рішення про прийняття до Кооперативу нових членів та припинення членства, а також переоформлення простого членства в асоційоване.

11.4.5. Приймає рішення про прийняття Додаткового паю від Членів Кооперативу;

11.4.6. Приймає рішення про укладання трудових договорів (контрактів) у разі найму на роботу виконавчого директора, фахівців, працівників;

11.4.7. Делегує виконавчому директору Кооперативу право на прийняття поточних рішень;

11.4.8. Забезпечує збереження майна Кооперативу;

11.4.9. Організовує у разі потреби проведення незалежних аудиторських перевірок;

11.4.10. Вирішує питання навчання Членів Кооперативу.

11.5. Правління Кооперативу проводить свої засідання в міру необхідності, але не менше одного разу на квартал.

Рішення приймається більшістю голосів за наявності не менш як 2/3 . складу членів Правління. У разі рівного розподілу голосів при голосуванні прийнятим вважатиметься те рішення, за яке голосував голова Кооперативу.

12. ВИКОНАВЧИЙ ДИРЕКТОР

12.1. Правління Кооперативу може наймати виконавчого директора для оперативного управління діяльністю Кооперативу.

Виконавчий директор не може бути членом Кооперативу.

12.2. Виконавчий директор здійснює свою діяльність відповідно до положень Статуту, затвердженого Загальними зборами, і контракту, який укладає з ним Правління.

Виконавчий директор має такі повноваження:

12.2.1. Здійснює оперативне керівництво роботою Кооперативу відповідно до рішення Загальних зборів та Правління Кооперативу;

12.2.2. За дорученням Правління діє від імені Кооперативу, представляє Кооператив в усіх установах, підприємствах, організаціях;

12.2.3. Розпоряджається майном Кооперативу, включаючи фінансові засоби, у межах, встановлених загальними зборами;

12.2.4. Виконує інші функції, делеговані йому Правлінням.

13. СПОСТЕРЕЖНА РАДА КООПЕРАТИВУ

13.1. Спостережна рада обирається Загальними зборами для контролю за діяльністю виконавчого органу Кооперативу за умови, якщо кількість Членів Кооперативу становить не менш як 50 осіб. Член Спостережної ради не може бути членом Правління або Ревізійної комісії.

13.2. Спостережна Рада несе відповідальність за розробку стратегії та загальне керівництво діяльністю Кооперативу у межах, що встановлюються Загальними зборами, за прийняття рішень стосовно загальної політики Кооперативу, а також за перевірку фінансової звітності та результатів діяльності Правління.

13.3. До виключної компетенції Спостережної ради належать наступні повноваження:

13.3.1. Дозвіл на укладання угод, продаж або інше розпорядження будь-яким рухомим та/або нерухомим майном Кооперативу (за винятком господарського реманенту та продукції Кооперативу), що має вартість понад ____% розміру пайового фонду;

13.3.2. Визначення загальної господарської політики Кооперативу, включаючи ухвалення річного фінансового плану Кооперативу, річних бюджетів, показників прибутку та планів капіталовкладень;

13.3.3. Визначення основ кредитної політики Кооперативу;

13.3.4. Визначення фондів Кооперативу, зазначених у статті 6.7 цього Статуту, порядку їх створення, поповнення та використання;

13.3.5. Рішення щодо виступу Кооперативу у ролі позивача або відповідача у суді або арбітражному суді на етапі досудового розгляду спору з сумою понад __%) розміру пайового фонду;

13.3.6. Ухвалення або зміна будь-яких положень, регламентів, правил процедури та всіх інших внутрішніх документів Кооперативу (крім тих, ухвалення або зміна яких є виключною компетенцією Загальних зборів);

13.3.7. Ухвалення рішень про притягнення до майнової відповідальності членів Правління та інших посадових осіб Кооперативу;

13.3.8. Ухвалення загальної цінової політики, кредитної політики та стратегії маркетингу щодо послуг або продукції Кооперативу;

13.3.9. Розгляд підготовлених Правлінням проектів річного звіту та балансу, висновків ревізійної комісії по проектах річного звіту і балансу та вирішення питання стосовно надання Загальним зборам рекомендацій щодо затвердження проектів річного звіту і балансу;

13.3.10. Ухвалення рекомендацій Загальним зборам стосовно оголошення Кооперативних виплат та виплат часток Доходу на Паї і Додаткові паї;

13.3.11. Ухвалення рекомендацій Загальним зборам стосовно прийняття рішень по несплачених частках паїв;

13.3.12. Попередній розгляд всіх і кожного з питань, що вносяться до порядку денного Загальних зборів та ухвалення рекомендацій Загальним зборам стосовно прийняття рішень з цих питань;

13.3.13. Вирішення інших питань, що є у компетенції Спостережної ради відповідно до умов цього Статуту;

13.3.14. Вирішення інших питань, які періодично можуть погоджуватись Загальними зборами як такі, що потребують ухвалення Спостережною радою або які є компетенцією Спостережної ради за чинним законодавством України.

13.4. Спостережна рада складається з трьох (3) – п'яти (5) Членів Кооперативу. Жоден з членів Спостережної ради не може бути

одночасно членом Правління або Ревізійної комісії і не може бути обраним головою загальних зборів або секретарем Загальних зборів.

Обраним членом Спостережної ради вважатиметься такий кандидат, який отримує просту більшість голосів Членів Кооперативу, що беруть участь у Загальних зборах.

Члени Спостережної Ради обираються на термін три (3) роки.

13.5. Члени Спостережної ради на своєму першому засіданні після обрання Загальними зборами обирають голову Спостережної ради. Голова Спостережної ради обирається з-поміж членів Спостережної ради простою більшістю голосів усіх членів Спостережної ради.

13.6. Спостережна рада працює в засіданнях. Засідання Спостережної ради можуть бути черговими та позачерговими. Чергові засідання Спостережної ради скликаються не менше одного разу на місяць. Позачергові засідання Спостережної ради скликаються відповідно до потреб головою Спостережної ради з власної ініціативи, на вимогу будь-кого з членів Спостережної ради чи Ревізійної комісії або на прохання Правління.

13.7. Чергові та позачергові збори Спостережної ради скликає голова Спостережної ради шляхом письмового повідомлення, яке повинно бути направлене не пізніше семи (7) календарних днів до дати проведення таких зборів; у разі виникнення термінового питання та за одностайною згодою членів Спостережної ради таке повідомлення про скликання засідання Спостережної ради дозволяється надсилати без додержання визначених строків. Таке повідомлення у письмовій формі направляється поштою або кур'єром кожному членові Спостережної ради і повинно містити інформацію про дату, час та адресу, де проводитиметься засідання. Зміст повідомлення визначає голова Спостережної ради.

13.8. Порядок денний засідань Спостережної ради формується головою Спостережної ради. Будь-який член Спостережної ради має право вносити питання до порядку денного засідань Спостережної ради шляхом подання відповідних пропозицій голові Спостережної ради.

Будь-яка пропозиція мусить бути врахована головою Спостережної ради в разі, якщо вона була зроблена щонайменше за чотири (4) календарні дні до скликання засідання Спостережної ради.

Будь-які питання, що не були попередньо включені до порядку денного, можуть бути включені в нього під час проведення засідання

Спостережної ради за умови їхнього затвердження більшістю голосів присутніх членів Спостережної ради.

13.9. Засідання Спостережної ради веде голова Спостережної ради. У разі неспроможності голови Спостережної ради виконувати свої функції з будь-якої причини функції голови Спостережної ради виконуються почергово всіма членами Спостережної ради. Черговість виконання функцій голови Спостережної ради визначається в алфавітному порядку (прізвище, ім'я, по батькові) згідно з правилами українського правопису.

13.10. Засідання Спостережної ради вважатимуться чинними, якщо на них були присутні не менше трьох (3) членів Спостережної ради. У разі відсутності кворуму засідання Спостережної ради відкладаються на прийнятний термін, але не більше ніж на сім (7) календарних днів. У разі, якщо і вдруге не вдалося зібрати кворум для проведення засідання Спостережної ради, засідання відкладається на наступний календарний день. Таке засідання Спостережної ради вважатиметься чинним при будь-якій кількості присутніх членів Спостережної ради.

Голова Спостережної ради зобов'язаний скликати позачергові Загальні збори для дообрання членів Спостережної ради в разі, якщо їх кількість з будь-якої причини зменшиться таким чином, що це унеможливить досягнення кворуму на засіданнях Спостережної ради.

13.11. Кожний член Спостережної Ради має право виносити на розгляд Спостережної Ради проекти резолюцій з питань порядку денного.

13.12. Кожний член Спостережної ради має один голос. Будь-яке рішення Спостережної ради вважатиметься чинним і обов'язковим для виконання лише за умови, що воно прийняте в чинному засіданні Спостережної ради згідно зі статтею 14.10 цього Статуту, більшістю голосів членів Спостережної ради, присутніх на засіданні Спостережної ради, та викладене у письмовій формі відповідно до положень статті 14.13 цього Статуту. У разі рівного розподілу голосів у засіданні Спостережної ради ухваленим вважається рішення, за яке голосував голова Спостережної ради.

13.13. На кожному засіданні голова Спостережної ради призначає секретаря засідання, який веде протокол, в якому точно відбиває все, що відбувається на засіданні Спостережної ради, та занотовує всі рішення, що їх приймає Спостережна рада. Протокол засідань Спостережної ради

підписується головою Спостережної ради, будь-якими двома іншими членами Спостережної ради, яких буде для цього призначено на початку засідання Спостережної ради, та секретарем зборів. Оригінали протоколів засідань Спостережної ради зберігаються у голови Спостережної ради, копії протоколів надаються кожному членові Спостережної ради.

Рішення та ухвали Спостережної ради з питань порядку денного мають бути викладені у письмовій формі з кожного окремого питання і підписані в порядку, передбаченому для протоколів засідань Спостережної ради. Оригінали рішень та ухвал Спостережної ради зберігаються в офісі Кооперативу, а їхні копії надаються голові Кооперативу та голові Загальних зборів.

13.14. Рішення Спостережної ради можуть бути відкликані або змінені тільки шляхом окремого рішення Спостережної ради, що приймається відповідно до положень цього Статуту.

13.15. Будь-яке рішення з будь-якого окремого питання може бути ухвалене всіма членами Спостережної ради шляхом опитування. Таке рішення вважатиметься чинним та обов'язковим до виконання в разі, якщо воно викладене у письмовій формі та підписане всіма членами Спостережної ради. Рішення, ухвалене відповідно до положень цієї статті (14.15) Статуту, матиме таку ж юридичну силу та чинність, як і рішення, яке було б прийняте на відповідним чином скликаному і проведеному засіданні Спостережної ради.

13.16. Розмір винагороди за виконання функцій членів Спостережної ради (в разі, якщо Загальні збори призначають таку винагороду) періодично визначається Загальними зборами. Всі витрати членів Спостережної ради по виконанню своїх функцій проводяться коштом Кооперативу.

14. РЕВІЗІЙНА КОМІСІЯ

14.1. Для контролю за фінансово-господарською діяльністю Кооперативу Загальними зборами обирається колегіальний орган – Ревізійна комісія. У Кооперативі, до складу якого входять менше десяти (10) членів, функції Ревізійної комісії виконує ревізор. Ревізійна комісія (ревізор) обирається з числа Членів Кооперативу терміном на 3 (три) роки. При обранні Ревізійної комісії кількість її членів повинна складати не менше 3 (трьох) осіб. Члени правління, а також члени

Спостережної ради не можуть бути членами Ревізійної комісії або обиратись ревізором.

Ревізійна комісія (ревізор) підзвітна Загальним зборам Кооперативу.

14.2. Ревізійна комісія (Ревізор) має повноваження на аудит та перевірку фінансової і господарської діяльності Правління та виконавчого директора» розгляд та складання висновків по річних звітах та балансах, підготовлених Правлінням. Посадові особи Кооперативу (у тому числі і члени Правління) зобов'язані надавати Ревізійній комісії (ревізору) всі необхідні їй матеріали, бухгалтерські та інші документи і особисті пояснення. Зазначені повноваження виконуються Ревізійною комісією (ревізором) на підставі вимог цього Статуту, за дорученням Спостережної ради або Загальних зборів, з власної ініціативи або на вимогу будь-яких Членів Кооперативу, що складають понад двадцять (20) відсотків від загальної кількості Членів Кооперативу.

14.3. Ревізійна комісія (ревізор) доповідає про результати проведених нею перевірок Спостережній раді та Загальним зборам. Спостережна рада не має права робити рекомендації Загальним зборам стосовно проектів річних звітів та балансів без висновків Ревізійної комісії (ревізора). Таким же чином Загальні збори не мають права затверджувати річні звіти та баланси Кооперативу без висновків Ревізійної комісії (ревізора) по проектах таких річних звітів та балансів.

У разі виявлення загрози інтересам Кооперативу або виявлення зловживання посадовими особами Кооперативу Ревізійна комісія (ревізор) зобов'язана негайно повідомити про це Спостережну раду та поставити питання про скликання позачергового засідання Загальних зборів.

15. УКЛАДЕННЯ УГОД ТА ІНШИХ ДОКУМЕНТІВ

15.1. Будь-які угоди та інші документи, що накладають будь-які зобов'язання на Кооператив, підписуються (I) головою Кооперативу або (II) виконавчим директором, якщо Спостережна рада та/або голова Кооперативу уповноважують його підписувати такі угоди.

15.2. Будь-які зовнішньоекономічні угоди укладають від імені Кооперативу дві особи: голова Кооперативу та особа, уповноважена довіреністю, виданою за підписом голови Кооперативу.

15.3. Будь-які фінансові документи підписуються двома особами: головою Кооперативу та головним бухгалтером.

16. ТРУДОВІ ВІДНОСИНИ У КООПЕРАТИВІ

16.1. Трудові відносини членів Кооперативу регулюються Законом України «Про сільськогосподарську кооперацію», законодавством про працю, цим Статутом та правилами внутрішнього розпорядку Кооперативу.

16.2. Робота у Кооперативі виконується переважно особистою працею його Членів. Допускається прийняття на роботу до Кооперативу за трудовим договором або контрактом осіб, які не є членами Кооперативу.

Укладення та припинення дії трудових угод і контрактів з працівниками від імені Кооперативу здійснюється головою Кооперативу.

16.3. Кооператив самостійно визначає форми і систему оплати праці Членів Кооперативу і найманих працівників з урахуванням норм і гарантій, встановлених законодавством.

Кооперативні виплати і виплати на Паї Членам Кооперативу до оплати праці не належать.

16.4. Спостережна рада має право анулювати чи припиняти сплату преміальних або будь-яких інших винагород, які не відповідають політиці Кооперативу.

16.5. Кооператив несе відповідальність відповідно до законодавства за шкоду, заподіяну здоров'ю членів Кооперативу та найманих працівників внаслідок виконання ними своїх службових обов'язків.

17. ПРИПИНЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ КООПЕРАТИВУ

17.1. Кооператив припиняє свою діяльність внаслідок реорганізації або ліквідації. Реорганізація Кооперативу тягне за собою передачу всього майна Кооперативу або його частки та всіх його прав і зобов'язань до правонаступника (ків) Кооперативу.

17.2. Кооператив підлягає ліквідації на таких підставах: внаслідок ухвалення відповідного рішення Загальними зборами або у разі, якщо кількість Членів Кооперативу стає меншою трьох, або на підставі рішення суду загальної юрисдикції чи арбітражного суду, яке набрало законної сили.

17.3. Ліквідація Кооперативу проводиться відповідно до чинного законодавства України та положень цієї статті Статуту.

17.4. У разі ухвалення рішення про ліквідацію Кооперативу Загальні збори призначають ліквідаційну комісію (далі – «Ліквідаційна комісія»), яка готує ліквідаційний баланс та подає його на розгляд Загальних зборів. Після призначення Ліквідаційної комісії повноваження голови Кооперативу та Правління припиняються і переходять до Ліквідаційної комісії.

17.5. Ліквідаційна комісія у триденний термін з часу її призначення повинна опублікувати інформацію про ліквідацію Кооперативу в одному з офіційних друкованих засобів масової інформації із зазначенням строку подачі кредиторами своїх претензій. Ліквідаційна комісія проводить належну підготовчу та організаційну роботу, складає ліквідаційний баланс та подає його на розгляд Загальним зборам. Повнота та достовірність ліквідаційного балансу перевіряється та підтверджується аудиторами.

17.6. Після затвердження ліквідаційного балансу Ліквідаційна комісія вживає всіх необхідних заходів для розрахунків по оплаті праці осіб, які працюють на умовах найму, виконання зобов'язань перед бюджетом, банками та задоволення всіх боргових зобов'язань Кооперативу. Все майно Кооперативу, що залишилося (включаючи будь-які кошти готівкою), розподіляється між Членами Кооперативу та Асоційованими членами пропорційно вартості належних їм паїв.

17.7. Ліквідація Кооперативу реєструється відповідними урядовими органами згідно з чинним на момент ліквідації законодавством України. Кооператив вважається таким, що припинив свою діяльність, з моменту його виключення з державного реєстру.

18. ПРИКІНЦЕВІ ПОЛОЖЕННЯ

18.1. Статут набирає чинності від дати державної реєстрації Кооперативу. Цей Статут втрачає чинність з моменту виключення Кооперативу з державного реєстру.

18.2. Цей Статут укладено у 3 (трьох) примірниках українською мовою. Кожен із примірників Статуту має однакову юридичну силу. До моменту державної реєстрації Кооперативу два примірники Статуту зберігаються у голови установчих зборів Кооперативу, а після державної реєстрації – у голови Кооперативу та голови спостережної

ради Кооперативу. Один примірник використовується для здійснення державної реєстрації.

18.3. Протягом 30 днів після реєстрації Кооперативу кожен з Членів Кооперативу має право, за письмовою вимогою, отримати засвідчену Правлінням копію цього Статуту. Посвідчення, копіювання та розповсюдження Статуту на умовах цієї статті здійснюється коштом Кооператив

18.4. Загальні збори можуть вносити зміни та доповнення до Статуту, що не суперечать чинному законодавству України. Внесення змін до Статуту оформлюється окремим додатком до нього або викладенням у новій редакції. Повідомлення про зміни та доповнення до Статуту надсилаються до органу, що зареєстрував кооператив, у тижневий термін з часу їх внесення. Зміни у Статуті підлягають державній реєстрації.

Голова Кооперативу

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Додаток В

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України
19 червня 2015 року № 578 (у редакції
наказу Міністерства фінансів України
09 грудня № 752)

Відмітка про одержання
(штамп контролюючого органу)

1	Податкова декларація платника єдиного податку четвертої групи					Тип виду декларації		1.1.Т		Порядковий номер за рік ¹							
								Тип декларації									
						01		Загальна									
						02		Загальна нова									
						03		Уточнююча загальна									
						04		Звітна									
						05		Звітна нова									
						06		Уточнююча									
						07		Довідково									
за				рік	починаючи з ²				.		з урахуванням уточнень з ³				.		
за			місяць														

2	Платник:	(повне найменування, прізвище, ім'я та по батькові (за наявності))										
	платника податків згідно з реєстраційними документами)											
3	Код за ЄДРПОУ / реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта ⁶											
4	Код виду економічної діяльності (КВЕД)				.				.			
5	Код організаційно-правової форми господарювання											
6	Податкова адреса	Поштовий індекс										
		Міжміський код										
		Телефон										
	Електронна адреса ⁴	Факс ⁴										

7	Найменування контролюючого органу за основним місцем обліку платника _____ _____ _____																										
8	Найменування контролюючого органу за місцем розташування земельної(их) ділянки(ок), до якого подається декларація _____ _____																										
9	Код органу місцевого самоврядування за місцем розташування земельної(их) ділянки(ок) за КОАТУУ ⁵ <table border="1" style="display: inline-table; vertical-align: middle;"> <tr> <td style="width: 20px; height: 20px;"></td> <td style="width: 20px; height: 20px;"></td> <td style="width: 20px; height: 20px;"></td> <td style="width: 20px; height: 20px;"></td> <td style="width: 20px; height: 20px;"></td> <td style="width: 20px; height: 20px;"></td> <td style="width: 20px; height: 20px;"></td> <td style="width: 20px; height: 20px;"></td> <td style="width: 20px; height: 20px;"></td> <td style="width: 20px; height: 20px;"></td> <td style="width: 20px; height: 20px;"></td> <td style="width: 20px; height: 20px;"></td> <td style="width: 20px; height: 20px;"></td> <td style="width: 20px; height: 20px;"></td> </tr> </table>																										

Одиниці виміру: **гектари** – з чотирма десятковими знаками,
гривні – з двома десятковими знаками

№ з/п	Категорія земель	Площа земельної ділянки ⁶	Нормативна грошова оцінка земельної ділянки	Ставка податку (%) до нормативної грошової оцінки земельної ділянки)	Річна сума податку (к. 3 х к. 4 х к. 5 / 100)	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал
						к. 6 х 10/100/ (кількість днів у кварталі) х (кількість днів користування та/або володіння землею) ⁷	к. 6 х 10/100/ (кількість днів у кварталі) х (кількість днів користування та/або володіння землею) ⁷	к. 6 х 50/100/ (кількість днів у кварталі) х (кількість днів користування та/або володіння землею) ⁷	к. 6 х 30/100/ (кількість календарних днів у кварталі) х (кількість календарних днів користування та/або володіння землею) ⁷
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Землі сільськогосподарського призначення (сільськогосподарські угіддя, у тому числі для сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (вирощуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті)								
1.1 ⁸	Рілля, всього								
1.2 ⁸	Сіножаті, всього								
1.3 ⁸	Пасовища, всього								
1.4 ⁸	Багаторічні насадження, всього								
2 ⁸	Землі водного фонду, всього								
3	Нараховано на 20 ____ рік, усього (сума р. 1, 2 к. 7-10)								
4 ⁹	Нараховано на 20 ____ рік за даними раніше поданої декларації (р. 3 декларації, що уточнюється)								
5 ⁹	Нараховано до збільшення податкового зобов'язання на 20 ____ рік на								

№ з/п	Категорія земель	Площа земельної ділянки ⁶	Нормативна грошова оцінка одиниці площі земельної ділянки	Ставка податку (%) до нормативної грошової оцінки земельної ділянки)	Річна сума податку (к. 3 х к. 4 х к. 5 / 100)	I квартал		II квартал	III квартал	IV квартал
						к. 6 х 10/100/ (кількість днів у кварталі) х (кількість днів користування та/або володіння землею) ⁷		к. 6 х 50/100/ (кількість календарних днів у кварталі) х (кількість календарних днів користування та/або володіння землею) ⁷	к. 6 х 30/100/ (кількість календарних днів у кварталі) х (кількість календарних днів користування та/або володіння землею) ⁷	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
	періоди, за якими не настав термін сплати (позитивне значення (р. 3 – р. 4))									
6 ⁹	Нараховано до зменшення податкового зобов'язання на 20____ рік на періоди, за якими не настав термін сплати (позитивне значення (р. 4 – р. 3))									
7 ⁹	Розмір заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів або періодів поточного року, за якими минув термін сплати									
8 ⁹	Розмір завищення податкового зобов'язання минулих податкових періодів або періодів поточного року, за якими минув термін сплати									
9 ⁹	Сума штрафу (к. 7 – 10 р. 7 х 3 % або 5 %)									
10 ¹⁰	Сума пені									
11 ⁹	Сума податкового зобов'язання у розмірі 25 відсотків річної суми податку відповідно до підпункту 298.8.7 пункту 298.8 статті 298 глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України									

Пояснення (розкриття) окремих результатів фінансово-господарської діяльності ¹³	на	арк.
Доповнення до Податкової декларації (заповнюється і подається відповідно до пункту 46.4 статті 46 глави 2 розділу II Податкового кодексу України)	на	арк.
№ з/п	Зміст доповнення	

До декларації додаються:

1	Додаток «Відомості про наявність земельних ділянок»	
2	Додаток 2 «Відомості про суми нарахованого доходу застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску» ¹⁵	
3	Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва ¹¹	

Інформація, наведена в декларації, є достовірною.

Дата заповнення декларації (дд.мм.рррр)

		.			.				
--	--	---	--	--	---	--	--	--	--

Керівник/фізична особа-підприємець

або уповноважена особа

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта¹³

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Головний бухгалтер або особа, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта¹³

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Ця частина декларації заповнюється посадовими особами контролюючого органу

Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності “__” ____ 20__ року _____ (підпис, ініціали та прізвище посадової особи контролюючого органу) За результатами камеральної перевірки декларації (потрібне позначити): порушень (помилек) не виявлено / складено акт від “__” ____ 20__ року № ____ “__” ____ 20__ року _____ (підпис, ініціали та прізвище посадової особи контролюючого органу)

¹ Платником зазначається номер (послідовно нарастаючим числом від кількості поданих відповідних декларацій).

² Для фізичних осіб – підприємців – платників єдиного податку четвертої групи передбачено:

– вперше подання декларації з метою визначення ставки єдиного податку на поточний рік з обов’язковим зазначенням в рядку 1 загальної частини податкової декларації трьох відміток одночасно "Загальна", "Звітна", "Довідково" ("Загальна нова", "Звітна нова" та "Довідково») – протягом 20 календарних днів з дня подання заяви про застосування спрощеної системи оподаткування (пп. 298.8.1 п. 298.8 ст. 298 Податкового кодексу України (далі – Кодекс)). При цьому податкова декларація з відмітками "Загальна", "Звітна", "Довідково" ("Загальна нова",

"Звітна нова" та "Довідково") подається з Додатком 1, який є невід'ємною частиною податкової декларації. Додаток 2 для ФОП, які вперше подають податкову декларацію, не подається.

– подання декларації за підсумками звітного (податкового) періоду з обов'язковим зазначенням в рядку 1 загальної частини податкової декларації двох відміток одночасно "Загальна", "Звітна" ("Загальна нова", "Звітна нова") не пізніше 20 лютого поточного року (п. 294.1 ст. 294 та пп. 295.9.1 п.295.9 ст. 295 Кодексу) з визначенням податкових зобов'язань по єдиному податку та зобов'язань по єдиному внеску за податковий (звітний) період та з розрахунком ставок по єдиному податку на поточний рік. При цьому така податкова декларація подається з Додатком 1 та з Додатком 2 відповідно до ст. 4 Закону України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування", які є невід'ємною частиною податкової декларації.

Для юридичних осіб при поданні загальної, загальної нової або уточнюючої загальної податкової декларації у рядку 1 загальної частини податкової декларації зазначаються одночасно дві відмітки:

"Загальна" та "Звітна" / "Загальна нова" та "Звітна нова" – при поданні загальної / загальної нової податкової декларації;

"Уточнююча загальна" та "Уточнююча" – при поданні уточнюючої загальної податкової декларації.

³ "Довідково" – подається виключно фізичними особами – підприємцями – платниками єдиного податку четвертої групи, які вперше подають декларацію з метою визначення ставки єдиного податку на поточний рік протягом 20 календарних днів з дня подання заяви про застосування спрощеної системи оподаткування (пп. 298.8.1 п. 298.8 ст. 298 Кодексу) (обов'язково вказується арабськими цифрами від 1 до 12 номер календарного місяця та відповідний рік, в якому подано вказану заяву). Також подається платниками єдиного внеску відповідно до пункту 4 частини першої статті 4 Закону України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" з метою призначення пенсії / матеріального забезпечення, страхових виплат (обов'язково вказується арабськими цифрами від 1 до 12 номер календарного місяця та відповідний рік, в якому подається декларація/ в якому настав страховий випадок). В рядку 1 загальної частини податкової декларації обов'язково зазначається три відмітки одночасно «"Загальна", "Звітна", "Довідково"» («"Загальна нова", "Звітна нова" та "Довідково"»).

⁴ Заповнюється у разі подання податкової декларації за нові земельні ділянки (починаючи з /число/місяць/).

⁵ Заповнюється у разі уточнення податкових зобов'язань (з урахуванням уточнень з /число/місяць/).

⁶ Серію (за наявності) та номер паспорта зазначають фізичні особи, які через релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті

⁷ Заповнюється за бажанням платника

⁸ При поданні загальної, загальної нової або уточнюючої загальної податкової декларації колонка заповнюється за бажанням платника.

⁹ При поданні загальної, нової загальної або уточнюючої загальної податкової декларації заповнюється код органу місцевого самоврядування за місцезнаходженням платника (основним місцем обліку).

¹⁰ Показники колонки 3 податкової декларації мають дорівнювати показникам рядків 1.1.0, 1.2.0, 1.3.0, 1.4.0, 2.0 колонки 11 Додатка 1 до цієї податкової декларації

¹¹ При зміні протягом року об'єкта оподаткування, нормативної грошової оцінки земельної ділянки, ставок податку показники в колонках 7–10 заповнюються (із застосуванням формул за відповідними колонками) з дня календарного місяця, у якому починають, та/або до дня календарного місяця, у якому припиняють діяти вказані зміни.

¹² Заповнюється одним рядком щодо всіх земельних ділянках за одним кодом органу місцевого самоврядування за КОАТУУ. За потреби (у разі наявності земельних ділянок за одним кодом органу місцевого самоврядування за КОАТУУ з різною нормативною грошовою оцінкою) кількість рядків 1.1, 1.2, 1.3, 1.4 та 2 може бути збільшено

¹³ Рядки 4–9/15.1–15.6 та пояснення заповнюються у разі уточнення податкових зобов'язань. Сума штрафу (рядок 9/15.5) нараховується платником самостійно відповідно до підпункту "а" або "б" пункту 50.1 статті 50 глави 2 розділу II Кодексу

¹⁴ Сума пені (рядок 10/15.5) нараховується платником самостійно відповідно до підпункту 129.1.3 пункту 129.1 та абзацу другого пункту 129.4 статті 129 глави 12 розділу II Кодексу.

¹⁵ Додаток 2 подається та заповнюється виключно фізичними особами – підприємцями – платниками єдиного податку четвертої групи, які створили фермерське господарство, зареєстроване відповідно до Закону України "Про фермерське господарство", та які є платниками єдиного внеску відповідно до пункту 4 частини першої статті 4 Закону України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування". Додаток 2 не подається та не заповнюється зазначеними платниками, за умови дотримання ними вимог, визначених частинами четвертою та шостою статті 4 Закону України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування", що дають право на звільнення таких осіб від сплати за себе єдиного внеску. Такі особи можуть подавати Додаток 2 виключно за умови їх добровільної участі у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування

¹⁶ Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва (юридичні особи) є невід'ємною частиною податкової декларації, надається відповідно до підпункту 298.8.1 пункту 298.8 статті 298 глави 1 розділу XIV Кодексу. Форма розрахунку затверджена наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України від 26 грудня 2011 року N 772 "Про затвердження Розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва", зареєстрована у Міністерстві юстиції України 06 квітня 2012 року за N 510/20823.

Відмітка про одержання:
штамп контролюючого органу

Додаток¹
до Податкової декларації платника
єдиного податку четвертої групи

№

Порядковий номер декларації

Додаток №²

до

Загальної

Нової загальної

Уточнюючої загальної

Звітної

Нової звітної

Уточнюючої звітної

Відомості про наявність земельних ділянок

Одиниці виміру: **гектари** — з чотирма десятковими знаками,
гринів — з двома десятковими знаками

№ з/п	Категорія земельних ділянок	Документи, які засвідчують/ підтверджують право власності та/або користування земельними ділянками				Державна реєстрація		Кадастровий номер земельної ділянки (у разі наявності)	Місце розташування земельної(их) ділянки(ок)		Площа земельної ділянки
		право користування, у т.ч. на умовах оренди		право власності (серія та номер документа)	дата (мм.рррр)	номер	код регіону		код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ		
		номер документа	дата укладання (мм.рррр)								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
1	Сільськогосподарські угіддя:										

[illegible]

*
*

(дата подання)

**Керівник/фізична особа-підприємець
або уповноважена особа**

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта¹³

Головний бухгалтер або особа, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку

(підпис)

(ініціали та прізвище)

[illegible]

[illegible]

Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта¹³

¹ Додаток 1 є невід'ємною частиною податкової декларації..

² Номер зазначається послідовно наростаючим числом від кількості поданих відповідних додатків.

³ "Довідково" – подається виключно фізичними особами – підприємцями – платниками єдиного податку четвертої групи, які вперше подають декларацію з метою визначення ставки єдиного податку на поточний рік протягом 20 календарних днів з дня подання заяви про застосування спрощеної системи оподаткування (пп. 298.8.1 п. 298.8 ст. 298 Кодексу) (обов'язково вказується арабськими цифрами від 1 до 12 номер календарного місяця та року, в якому подано заяву). Також подається платниками єдиного внеску відповідно до пункту 4 частини першої статті 4 Закону України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" з метою призначення пенсії / матеріального забезпечення, страхових виплат (обов'язково вказується арабськими цифрами від 1 до 12 номер календарного місяця та відповідний рік, в якому подається декларація / в якому настав страховий випадок). В рядку 1 загальної частини податкової декларації обов'язково зазначається три відмітки одночасно "Загальна", "Звітна", "Довідково" ("Загальна нова", "Звітна нова", "Довідково").

⁴ За потреби кількості рядків 1.1.1, 1.2.1, 1.3.1, 1.4.1 та 2.1 може бути збільшено. При поданні загальної деснарації рядки 1.1.1, 1.2.1, 1.3.1, 1.4.1 та 2.1 заповнюються одним рядком по одному коду органу місцевого самоврядування за КОАТУУ. Залежно від кількості кодів органів місцевого самоврядування за КОАТУУ кількість рядків може бути збільшена.

⁵ Серію (за наявності) та номер паспорта зазначають фізичні особи, які через релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті.

Зміст рядків Балансу (Звіту про фінансовий стан)

Назва статті	Код рядка	Дані для заповнення	Примітки
1	2	3	4
Актив Балансу			
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	Ряд.1000 = ряд.1001 – ряд.1002	Відображають залишкову вартість об'єктів, що включені до складу нематеріальних активів за П(С)БО 8 Також окремо показують:
первісна вартість	1001	Сальдо по Дт рах.12	Первісна (переоцінена) вартість <i>До підсумку Балансу не включається</i>
накопичена амортизація	1002	Сальдо по Кт субрах.133	Нарахована у встановленому порядку сума накопиченої амортизації. Наводять у дужках <i>До підсумку Балансу не включається</i>
Незавершені капітальні інвестиції	1005	Сальдо по Дт рах.15	Відображають вартість незавершених на дату Балансу капітальних інвестицій в оборотні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші покращення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість оборотних активів), виготовлення, створення, вирощування, придбання об'єктів оборотних активів. (включаючи оборотні матеріальні активи, призначені для заміни діючих, і обладнання для монтажу)
Основні засоби	1010	Ряд.1010 = ряд.1011 – ряд.1012	Відображають залишкову вартість власних і отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, що включені до складу основних засобів за П(С)БО 7; вартість основних засобів, отриманих в довічне управління на праві господарського ведення або оперативного управління; вартість інших оборотних матеріальних активів. Також окремо показують:
первісна вартість	1011	Сальдо по Дт субрах.101-109 і рах. 11	Первісна (переоцінена) вартість <i>До підсумку Балансу не включається</i>
знос	1012	Сальдо по Кт субрах.131 і 132	Нарахована у встановленому порядку сума зносу. Наводять у дужках <i>До підсумку Балансу не включається</i>
Інвестиційна нерухомість	1015	Відображається вартість об'єктів, які віднесені до інвестиційної нерухомості за П(С)БО 32. В цій статті наводять	
		Сальдо по Дт субрах.100 (в частині, що обліковують за справедливою вартістю) Ряд.1015=ряд.1016 – ряд.1017	справедлива вартість інвестиційної нерухомості (якщо облік ведуть за справедливою вартістю) залишкова вартість інвестиційної нерухомості (якщо облік ведуть за первісною вартістю)

Продовження додатку Д

1	2	3	4
Додатковий рядок первісна вартість інвестиційної нерухомості	1016	Сальдо по Дт субрах.100 (в час-пині, що обліковують за первісною вартістю)	первісна вартість інвестиційної нерухомості, що обліковується за первісною вартістю) <i>До підсумку Балансу не включається</i>
Додатковий рядок Знос інвестиційної нерухомості	1017	Сальдо по Кт субрах. 135	Відображають суму зносу інвестиційної нерухомості, що обліковується за первісною вартістю. Наводиться у дужках <i>До підсумку Балансу не включається</i>
Довгострокові біологічні активи	1020	Відображається вартість довгострокових біологічних активів, облік яких ведуть за П(С)БО 30. В цій статті наводять	
		Сальдо по Дт субрах.161, 163 і 165 Ряд.1020=ряд.1021 – ряд.1022	справедлива вартість (якщо облік ведуть за справедливою вартістю) залишкова вартість (якщо облік ведуть за первісною вартістю)
Додатковий рядок Первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021	Сальдо по Дт субрах.162, 164 і 166	Первісна (переоцінена) вартість довгострокових біологічних активів (якщо облік ведеться за первісною вартістю) <i>До підсумку Балансу не включається</i>
Додатковий рядок Накопичена амортизація довгострокових біоактивів	1022	Сальдо по Кт субрах. 134	Сума накопиченої амортизації довгострокових біологічних активів (якщо облік ведеться за первісною вартістю). Наводиться у дужках <i>До підсумку Балансу не включається</i>
Довгострокові фінансові інвестиції:	Відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також всі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент При цьому виділяють		
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	Сальдо по Дт субрах.141	Фінансові інвестиції, які за П(С)БО 12 обліковують за методом участі у капіталі
інші фінансові інвестиції	1035	Сальдо по Дт субрах.142 і 143	Інші фінансові інвестиції (інвестиції пов'язаним сторонам і не пов'язаним сторонам)
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	Сальдо по Дт субрах.181, 182 і 183	Відображається дебіторська заборгованість фізичних і юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу і термін її погашення після 12 місяців з дати Балансу
Відстрочені податкові активи	1045	Сальдо по Дт рах.17	Сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах, в результаті тимчасової податкової різниці між обліковою і податковою базами оцінки
Додатковий рядок Гудвіл	1050	Сальдо по Дт субрах.191 і 193	Величина гудвілу, що виник в результаті придбання підприємства і визначеного за П(С)БО 19

Продовження додатку Д

1	2	3	4
Інші необоротні активи	1090	Сальдо по Дт субрах.184	Вартість необоротних активів, які не можуть бути включені до вищенаведених статей розділу І «Необоротні активи» Балансу
Усього за розділом І	1095+	Ряд.1000+ряд.1005+ряд.1010+ряд.1015+ряд.1020+ряд.1030+ряд.1040+ряд.1045+ряд.1050+ряд.1090	
ІІ. Оборотні активи			
Запаси	1100	Сальдо по Дт рах. 20,22,23,25,26,27,28 (без субрах. 286)	Загальна вартість запасів для розгорнутого відображення якої передбачені додаткові рядки
<i>Додатковий рядок</i> Виробничі запаси	1101	Сальдо по Дт рах. 20, 22	Вартість запасів МШП, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних та інших матеріалів, що призначені для використання в ході нормального операційного циклу. <i>До підсумку Балансу не включається</i>
<i>Додатковий рядок</i> Незавершене виробництво	1102	Сальдо по Дт рах. 23, 25	Витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), вартість напівфабрикатів власного виробництва і валова заборгованість замовників по будівельних контрактах. <i>До підсумку Балансу не включається</i>
<i>Додатковий рядок</i> Готова продукція	1103	Сальдо по Дт рах. 26, 27	Запаси виробів на складі, обробка яких завершена, які пройшли випробування, приймання, укомплектовані за умовами договорів із замовниками, відповідають технічним умовам і стандартам. Продукція, що не відповідає зазначеним умовам (крім браку) і не прийняті замовником роботи, наводяться у складі незавершеного виробництва. <i>До підсумку Балансу не включається</i>
<i>Додатковий рядок</i> Товари	1104	Згорнуте сальдо по Дт рах. 28 без субрах.286 (сальдо по Дт субрах. 281-284 за вирахуванням сальдо по Кт субрах.285)	Вартість залишків товарів, придбаних підприємством для наступного продажу, без суми торгових націнок <i>До підсумку Балансу не включається</i>
Поточні біологічні активи	1110	Сальдо по Дт рах. 21	Вартість поточних біологічних активів тваринництва в оцінці за справедливою чи первісною вартістю, а також рослинництва в оцінці за справедливою вартістю, облік яких ведуть за П(С)БО 30

Продовження додатку Д

1	2	3	4
Додатковий рядок Векселя отримані	1120	Сальдо по Дт рах. 34	Відображається забезпечена векселями заборгованість покупців, замовників і інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), інші активи, виконані роботи і надані послуги.
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	Різниця між сальдо по Дт рах.36 і сальдо по Кт рах.38, сальдо по Дт рах. 34 (якщо векселя отримані не відображені окремо в ряд.1120)	Дебіторська заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи чи послуги (крім заборгованості забезпеченої векселями, якщо ця інформація не наводиться окремо). В цьому рядку відображається чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості (за мінусом нарахованого резерву сумнівних боргів.
Дебіторська заборгованість по розрахунках: за виданими авансами	1130	Сальдо по Дт субрах.371 641/авансовий внесок по податку на прибуток	Відображається сума авансів, наданих іншим підприємствам в рахунок наступних поставок. Крім того, за Методрекомендаціями №433 в цьому рядку відображається сума авансового внеску по податку на прибуток.
з бюджетом	1135	Сальдо по Дт субрах.641 (крім субрах. 641/ авансовий внесок з податку на прибуток) і 642 ряд.1135≥ряд.1136	Відображається дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата по податках, зборах і інших платежах до бюджету
в тому числі по податку на прибуток	1136	Сальдо по Дт субрах.641 в частині переплати з податку на прибуток	Відображається дебіторська заборгованість (переплата) по розрахунках з бюджетом в частину податку на прибуток. <i>До підсумку Балансу не включається</i>
Додатковий рядок Дебіторська заборгованість по розрахунках за нарахованим доходами	1140	Сальдо по Дт субрах.373	Відображається сума нарахованих і тих, що належать до надходження, дивідендів, відсотків, роялті і ін..
Додатковий рядок Дебіторська заборгованість по розрахунках із внутрішніх розрахунків	1145	Сальдо по Дт субрах.682 і 683	Відображається заборгованість пов'язаних сторін і дебіторська заборгованість по внутрішніх розрахунках, зокрема між учасниками групи
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	Сальдо по Дт субрах.372,74,375, 376,377,378 і 685, рах. 65 і 66	Заборгованість дебіторів, яка не може бути включена в інші статті дебіторської заборгованості і яка належить відображенню у складі оборотних активів. У разі створення резерву сумнівних боргів показник відображається за чистою вартістю реалізації.

Продовження додатку Д

1	2	3	4
Поточні фінансові інвестиції	1160	Сальдо по Дт субрах.352	Фінансові інвестиції терміном, що не перевищує одного року, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, що є еквівалентами грошових коштів), а також сума довгострокових фінансових інвестицій, які підлягають погашенню протягом 12 місяців з дати Балансу
Гроші та їх еквіваленти	1165	Сальдо по Дт рах.30,31, субрах. 333,334 і 351	Відображаються кошти в касі, на поточних і інших рахунках в банках, які можуть бути використані для поточних операцій, грошові кошти в дорозі, електронні гроші, а також еквіваленти грошових коштів. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року починаючи з дати Балансу або операційного циклу в результаті обмежень, слід відображати як необоротні активи. Додатково можуть наводитися:
		ряд.1165≥ряд.1166 +ряд.1167	
Додатковий рядок Готівка	1166	Сальдо по Дт рах.30	Грошові кошти в готівковій формі <i>До підсумку Балансу не включається</i>
Додатковий рядок Рахунки в банках	1167	Сальдо по Дт рах.31	Грошові кошти на банківських рахунках <i>До підсумку Балансу не включається</i>
Витрати майбутніх періодів	1170	Сальдо по Дт рах.39	Відображаються витрати, понесені протягом поточного чи попередніх звітних періодів, які відносяться до майбутніх звітних періодів
Інші оборотні активи	1190	Сальдо по Дт субрах.331,332,643 і 644	Відображаються суми оборотних активів, які не можуть бути включені до вищенаведених статей розділу II, зокрема вартість грошових документів в національній та іноземній валюті. Крім того, в цей рядок включається сальдо по дебету субрах. 643 і 644
Всього по розділу II	1195	Ряд.1100+ряд.1110+ряд.1120+ряд.1125+ряд.1130+ряд.1135+ряд.1140+ряд.1145+ряд.1155+ряд.1160+ряд.1165+ряд.1170+ряд.1190	
III.Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	Сальдо по Дт субрах. 286	Відображається вартість необоротних активів і груп вибуття, утримуваних для продажу, що визначається за П(С)БО 27
Баланс	1300	Ряд. 1095 + ряд. 1195 + ряд. 1200	

Продовження додатку Д

1	2	3	4
Пасив Балансу			
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	Сальдо по Кт рах. 40,41	Зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу, іншого зареєстрованого капіталу, а також пайового капіталу, що формується відповідно до законодавства
Капітал в дооцінках	1405	Сальдо по Кт субрах. 423	Відоображається сума дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів
Додатковий капітал	1410	Сальдо по Кт субрах. 421	Акціонерні товариства показують суму, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість (емісійний дохід)
		Сальдо по Кт субрах. 422	Інші підприємства відображають суму капіталу вкладеного засновниками понад статутного капіталу
		Сальдо по Кт субрах. 424,425	Наводиться вартість безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних чи фізичних осіб необоротних активів, накопичені курсові різниці, які за П(С)БО відображаються у складі власного капіталу і інші види додаткового капіталу
		Ряд.1410≥ряд.1411 +1412	
Додатковий рядок Емісійний дохід	1411	Сальдо по Кт субрах. 421	Акціонерні товариства окремо довідково мшжуть показати суму емісійного доходу <i>До підсумку Балансу не включається</i>
Додатковий рядок Накопичені курсові різниці	1412	Сальдо по Кт субрах. 425 (в частині накопичених курсових різниць)	Сума накопичених курсових різниць, які входять до складу додаткового капіталу, зокрема курсові різниці, що виникають стосовно фінансових інвестицій в господарські одиниці за кордоном (П(С)БО 21). Інші курсові різниці в загальному порядку вказують у складі нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) <i>До підсумку Балансу не включається</i>
Резервний капітал	1415	Сальдо по Кт рах. 43	Наводиться сума резервів. Створених відповідно до діючого законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	Сальдо по Кт субрах. 441 і рах.79 (сальдо по Дт субрах.442,443 і рах.79)	Відоображається або сума нерозподіленого прибутку або сума непокритого збитку. При цьому сума непокритого збитку наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу
Неоплачений капітал	1425	Сальдо по Дт рах.46	Відоображається сума заборгованості власників (учасників) по внесках до статутного капіталу.
		Ряд.1425≤ряд.1400	Сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

Продовження додатку Д

1	2	3	4
Вилучений капітал	1430	Сальдо по Дт рах.45 Ряд.1430≤ряд.1400	Господарськими товариствами відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу
Всього по розділу I	1495	Ряд.1400 + ряд.1405 + ряд.1410 + ряд.1415 + ряд.1420(прибуток) - ряд.1420 (збиток) – ряд. 1425 – ряд.1430	
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	Сальдо по Кт рах. 54	Відображається сума податку на прибуток, що належить сплаті в майбутніх періодах в результаті утворення тимчасової податкової різниці між обліковою і податковою базами оцінки
<i>Додатковий рядок</i> Пенсійні зобов'язання	1505	Сальдо по Кт субрах. 472	Відображається сума довгострокових зобов'язань, пов'язаних з виплатами працівникам в кінці трудової діяльності
Довгострокові кредити банків	1510	Сальдо по Кт субрах. 501, 502, 503 і 504	Сума заборгованості підприємства банкам по отриманих від них позиках, які не є поточними зобов'язаннями
Інші довгострокові зобов'язання	1515	Сальдо по Кт субрах. 505 і 506, рах.51,52,53,55	Сума довгострокової заборгованості підприємства щодо зобов'язань по залучених позикових коштах (крім кредитів банків), а також сума інших довгострокових зобов'язань, які не вкочені в інші статті розділу II
Довгострокові забезпечення	1520	Сальдо по Кт субрах. 473,474,478 (в частині довгострокових забезпечень) Ряд.1520≥ряд.1521	Залишок коштів на довгострокові забезпечення наступних витрат і платежів (на забезпечення гарантійних зобов'язань, на суму зобов'язання, яке за законодавством виникає утпідприємства щодо демонтажу, переміщення об'єктів основних засобів і приведення земельної ділянки, на якому він розміщений, у стан придатний для подальшого використання і т д.), в тому числі довгострокові забезпечення виплат персоналу
<i>Додатковий рядок</i> Довгострокові забезпечення виплат персоналу	1521	Сальдо по Кт субрах. 474	Нараховані у звітному періоді наступні витрати і платежі щодо довгострокових виплат персоналу за П(С)БО 26, величина яких на дату Балансу визначається шляхом попередніх (прогнозних) оцінок. <i>До підсумку Балансу не включається</i>
Цільове фінансування	1525	Сальдо по Кт рах. 48 Ряд.1525≥ряд.1526	Залишок коштів цільового фінансування та цільових надходжень, отриманих з бюджету і інших джерел, в тому числі коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств

Продовження додатку Д

1	2	3	4
Додатковий рядок Благодійна допомога	1526	Сальдо по Кт субрах.483	Залишок коштів (вартість товарів, робіт, послуг), отриманих як благодійна допомога, які за законодавством звільнені від оподаткування ПДВ. <i>До підсумку Балансу не включається</i>
Всього по розділу II	1595	Ряд.1500 + ряд.1505 + ряд.1510 + ряд.1515 + ряд.1520 + ряд. 1525	
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	Сальдо по Кт рах.31 (овердрафт) і 60	Сума поточних зобов'язань підприємства перед банками по отриманих від них позиках
Додатковий рядок Векселя видані	1605	Сальдо по Кт рах.62	Сума заборгованості, на яку підприємство видало векселя в забезпечення поставок товарів (робіт, послуг) постачальників, підрядників і інших кредиторів
Поточна кредиторська заборгованість по: довгострокових зобов'язаннях	1610	Сальдо по Кт рах.61	Сума довгострокових зобов'язань, що належать погашенню протягом 12 місяців з дати Балансу
за товари, роботи, послуги	1615	Сальдо по Кт рах.63, 62 (якщо векселя видані не відображені окремо в ряд.1605)	Сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи і отримані послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселями, якщо вона відображена окремою статтею
розрахунках з бюджетом	1620	Сальдо по Кт субрах. 641 і 642 Ряд.1620≥ряд.1621	Заборгованість підприємства по всіх видах платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства
в тому числі по податку на прибуток	1651	Сальдо по Кт субрах. 641 (по податку на прибуток)	Заборгованість підприємства перед бюджетом по поточному податку на прибуток <i>До підсумку Балансу не включається</i>
розрахунках зі страхування	1625	Сальдо по Кт рах.65	Сума заборгованості по відрахуваннях на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхування майна підприємства і індивідуальне страхування його працівників
розрахунках з оплати праці	1630	Сальдо по Кт рах.66	Заборгованість підприємства з оплати праці, включаючи депоновану заробітну плату
Додатковий рядок Поточна кредиторська заборгованість по отриманих авансах	1635	Сальдо по Кт субрах. 681	Сума авансів, отриманих від інших осіб в рахунок наступних поставок продукції, виконання робіт, надання послуг

Продовження додатку Д

1	2	3	4
Додатковий рядок Поточна кредиторська заборгованість по розрахунках з учасниками	1640	Сальдо по Кт рах.67	Заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), пов'язана з розподілом прибутку (дивіденди) по виплатах за користування майном (земельним і майновим пасом) і виплатах по отриманню належної частини активів учаснику (засновнику), що вибув
Додатковий рядок Поточна кредиторська заборгованість по внутрішніх розрахунках	1645	Сальдо по Кт субрах. 682 і 683	Заборгованість підприємства пов'язаним сторонам і кредиторська заборгованість по внутрішніх розрахунках (наприклад, заборгованість по розрахунках з виробничими одиницями і господарствами на окремому балансі, по взаємному відпуску матеріальних цінностей; реалізації продукції, робіт, послуг; передачі витрат загально управлінської діяльності; виплаті заробітної плати працівникам цих господарств і т.д.)
Поточні забезпечення	1660	Сальдо по Кт субрах. 471,477,473,474	Залишок коштів на поточне забезпечення наступних витрат і платежів (забезпечення виплат відпусток, забезпечення матеріального заохочення і інші поточні забезпечення)
Доходи майбутніх періодів	1665	Сальдо по Кт рах.69	Доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, що відносяться до майбутніх звітних періодів
Інші поточні зобов'язання	1690	Сальдо по Кт субрах. 372,378,643,644,684 і 685	Суми зобов'язань, які не можуть бути включені до інших статей у цьому розділі
Всього по розділу III	1695	Ряд.1600 + ряд.1605 + ряд.1610 + ряд.1615 + ряд.1620 + ряд. 1625 + ряд.1630 + ряд.1635 + ряд.1640 + ряд.1645+ряд.1660+1665+ряд.1690	
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, і групами вибуття	1700	Сальдо по Кт субрах. 680	Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами і групами вибуття, утримуваними для продажу, що визначаються за П(С)БО 27
Баланс	1900	Ряд. 1495 + ряд.1595 + ряд.1695 + ряд.1700	

Зміст рядків Звіту про фінансові результати
І «Фінансові результати»

Назва статті	Код рядка	Дані для заповнення	Примітки
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Обороти за Дт субрахунків 701, 702, 703 із Кт 791 за мінусом оборотів за Дт субрахунку 704	Відображають дохід (виручку) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у т. ч. платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернених раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів. Організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті показують вартість, за якою реалізовано цінні папери, і суму винагороди за виконання інших операцій, пов'язаних із розміщенням, купівлею та продажем цінних паперів, з урахуванням відповідних вирахувань
Чисті зароблені страхові премії	2010	Додаткові статті для страховиків.	
Премії підписані, валова сума	2011		
Премії, передані у перестрахування	2012		
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013		
Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Обороти за Дт субрахунків 901, 902, 903	Відображають виробничу собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначають за <u>П(С)БО 9 «Запаси»</u> , <u>П(С)БО 16 «Витрати»</u> , <u>П(С)БО 30 «Біологічні активи»</u> . У цій статті організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають балансову вартість реалізованих цінних паперів. Підприємства, які провадять діяльність із випуску та проведення лотерей, у цій статті наводять відрахування на створення (формування) за звітний період призового фонду, а також резерву, що покриває розмір джекпоту, не забезпечений сплатою участі в лотереї

Продовження додатку Е

1	2	3	4
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	Додаткова стаття для страховиків	
Валовий: прибуток	2090	Позитивне значення: ряд. 2000 + ряд. 2010 – ряд. 2050 – ряд. 2070	
збиток	2095	Від’ємне значення: ряд. 2000 + ряд. 2010 – ряд. 2050 – ряд. 2070	
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов’язань	2105	Додаткові статті для страховиків.	
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110		
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111		
Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112		
Інші операційні доходи	2120	Обороти за Кт рахунка 71	Відображають суми інших доходів від операційної діяльності підприємства (крім чистого доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів (звісно, якщо такий дохід не є основною діяльністю підприємства (див. лист Мініфіну України від 22.09.2010 р. № 31-34020-20-27/25329)); дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, і групи вибуття, дохід від списання кредиторської заборгованості, одержані штрафи, пені, неустойки тощо
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121	Додаткові статті.	
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122		

Продовження додатку Е

1	2	3	4
Адміністративні витрати	2130	Обороти за Дт рахунка 92	Фіксують загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. Наприклад: витрати на зв'язок, податки та збори, витрати на службові відрядження, винагороди за юридичні та аудиторські послуги тощо
Витрати на збут	2150	Обороти за Дт рахунка 93	Показують витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів). Зокрема, витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам
Інші операційні витрати	2180	Обороти за Дт рахунка 94	Відображаються собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості згідно з <u>П(С)БО 10</u> «Дебіторська заборгованість»; втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні (фінансові) санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також решта витрат, що виникають під час операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються в собівартість продукції (товарів, робіт, послуг))
Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181	Додаткові статті.	
Витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182		
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	Позитивне значення: ряд. 2090 (ряд. 2095) + (-) 2105 + (-) 2110 + ряд. 2120 – ряд. 2130 – ряд. 2150 – ряд. 2180	
збиток	2195	Від'ємне значення: ряд. 2090 (ряд. 2095) + (-) 2105 + (-) 2110 + ряд. 2120 – ряд. 2130 – ряд. 2150 – ряд. 2180	

Продовження додатку Е

1	2	3	4
Дохід від участі в капіталі	2200	Обороти за Дт рахунка 72 із Кт субрахунку 792	Відображають дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі
Інші фінансові доходи	2220	Обороти за Дт рахунка 73 із Кт субрахунку 792	Показують дивіденди, відсотки й інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі)
Інші доходи	2240	Обороти за Дт рахунка 74 Кт субрахунку 793	Фіксують дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від операційних курсових різниць та інші доходи, які виникають під час господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства
Дохід від благодійної допомоги	2241	Додаткова стаття.	
Фінансові витрати	2250	Обороти за Дт субрахунку 792 з Кт рахунка 95	Показують витрати на проценти й інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються в собівартість кваліфікаційних активів відповідно до <u>П(С)БО 31</u> «Фінансові витрати»)
Втрати від участі в капіталі	2255	Обороти за Дт субрахунку 792 із Кт рахунка 96	Відображають збиток від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведуть методом участі в капіталі
Інші витрати	2270	Обороти за Дт субрахунку 793 з Кт рахунка 97	Фіксують собівартість реалізації фінансових інвестицій; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають під час господарської діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	Додаткова стаття.	
Фінансовий результат до оподаткування:	2290	Позитивне значення: ряд. 2190 (ряд. 2195) + ряд. 2200 + ряд. 2220 + ряд. 2240 – ряд. 2250 – ряд.	
прибуток		2255 – ряд. 2270 + (-) ряд. 2275	
збиток	2295	Від'ємне значення: ряд. 2190 (ряд. 2195) + ряд. 2200 + ряд. 2220 + ряд. 2240 – ряд. 2250 – ряд. 2255 – ряд. 2270 + (-) ряд. 2275	

Продовження додатку Е

Назва статті	Код рядка	Дані для заповнення	Примітки
1	2	3	4
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	Обороти за Дт субрах.793 із Кт субрах.981 (витрати) або обороти за Дт субрах.981 із Кт субрах.793 (дохід)	Наводять суму витрат (доходу) з податку на прибуток, визначену згідно з <u>П(С)БО 17</u> «Податок на прибуток»
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	Вибірка із кредитових або дебетових оборотів рахунка 79, яка відображає фінрезультат від припиненої діяльності	Відображають, відповідно, прибуток або збиток від припиненої діяльності після оподаткування та/або прибуток або збиток від переоцінки необоротних активів і груп вибуття, що утворюють припинену діяльність й оцінюються за чистою вартістю реалізації
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	Позитивне значення: ряд. 2290 (ряд. 2295) + (-) ряд. 2300 + (-) ряд. 2305	
збиток	2355	Від'ємне значення: ряд. 2290 (ряд. 2295) + (-) ряд. 2300 + (-) ряд. 2305	

II «Сукупний дохід»

Назва статті	Код рядка	Дані для заповнення	Примітки
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	Обороти за Дт рахунків 10, 15, 12 із Кт субрахунку 423 або обороти за Дт суб. 423 із Кт рахунків 10, 15, 12	Наводять суму дооцінки об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, зменшену на суму уцінки таких об'єктів протягом звітного періоду в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	Обороти за Дт рах. 14, 35 із Кт субрах. 423 або обороти за Дт субрах. 423 із Кт рах. 14, 35	Показують суму зміни балансової вартості об'єктів хеджування в порядку, визначеному <u>П(С)БО 13</u> «Фінансові інструменти»

Продовження додатку Е

Назва статті	Код рядка	Дані для заповнення	Примітки
1	2	3	4
Накопичені курсові різниці	2410	Вибірка оборотів за Дт рахунків 14, 35 із Кт суб 425 або оборотів за Дт субрахунку 425 із Кт рахунків 14, 35	Наводять суму курсових різниць, які відповідно до п. 9 <u>П(С)БО 21</u> «Вплив змін валютних курсів», відображаються в складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	Вибірка оборотів за Дт рахунків 14, 35 із Кт суб 425 або оборотів за Дт субрахунку 425 із Кт рахунків 14, 35	Наводиться частка іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій у які ведеться за методом участі в капіталі (<u>П(С)БО 12</u> «Фінансові інвестиції»)
Інший сукупний дохід	2445	Наводиться сума іншого сукупного доходу, для відображення якого за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або який не може бути включений в інші статті, наведені в цьому розділі	
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	Ряд. 2400 + ряд. 2405 + ряд. 2410 + ряд. 2415 + ряд. 2445	
Податок на прибуток,	2455	Вибірка оборотів за Кт 54	Наводиться сума податку на прибуток, що
пов'язаний з іншим сукупним доходом		у частині сум податку на прибуток, пов'язаних з операціями із цього розділу звіту	пов'язаний з іншим сукупним доходом (<u>П(С)БО 17</u>).
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	Ряд. 2450 – ряд. 2455	
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465		

III «Елементи операційних витрат»

Матеріальні затрати	2500	Обороти за Дт рахунка 80. А для підприємств, що не використовують 8-й клас рахунків: обороти за Дт рахунків 23, 91, 92, 93, 94 із Кт рахунків 20, 21, 22, 27, 28	У цьому розділі наводять відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління й інші операційні витрати), яких зазнало підприємство під час своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту. Тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена й спожита самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів у цьому розділі не наводиться
---------------------	------	--	--

Продовження додатку Е

Назва статті	Код рядка	Дані для заповнення	Примітки
1	2	3	4
Витрати на оплату праці	2505	Обороти за Дт рахунка 81. Для підприємств, що не використовують 8-й клас рахунків – обороти за Дт рахунків 23, 91, 92, 93, 94 із Кт рахунків 66, 47	У цьому розділі наводять відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління й інші операційні витрати), яких зазнало підприємство під час своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту. Тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена й спожита самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів у цьому розділі не наводиться
Відрахування на соціальні заходи	2510	Обороти за Дт рахунка 82. Для підприємств, що не використовують 8-й клас рахунків: обороти за Дт рахунків 23, 91, 92, 93, 94 із Кт рахунків 65, 47	
Амортизація	2515	Обороти за Дт рахунка 83. Для підприємств, що не використовують 8-й клас рахунків: обороти за Дт рахунків 23, 91-94 із Кт рах. 13	
Інші операційні витрати	2520	Оборот за Дт рахунка 84. Для підприємств, що не використовують 8-й клас рахунків: невдаховані вище обороти за Дт рах. 23, 91-94	
Разом	2550	Ряд. 2500 + ряд. 2505 + ряд. 2510 + ряд. 2515 + ряд. 2520	

Продовження додатку Е

IV «Розрахунок показників прибутковості акцій»

Назва статті	Код рядка	Дані для заповнення	Примітки
Середньорічна кількість простих акцій	2600	Середнє арифметичне зважене (кількість простих акцій в обігу в днях x відповідний часовий зважений коефіцієнт)	Показують середньозважену кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного періоду. Приклад розрахунку наведено в додатку 1 до П(С)БО 24
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	Ряд. 2600 + середньорічна кількість потенційних простих акцій	Наводять середньорічну кількість простих акцій в обігу, скориговану на середньорічну кількість потенційних простих акцій
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	(ряд. 2350 або 2355 – дивіденди, нараховані за привілейовані акції)/ряд. 2600	Наводиться показник, що розраховується діленням різниці між сумою чистого прибутку (збитку) і сумою дивідендів на привілейовані акції на середньорічну кількість простих акцій в обігу
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	Скоригований чистий прибуток (збиток) / ряд. 2605	Скоригований чистий прибуток розраховується як чистий прибуток (збиток) за вирахуванням дивідендів на привілейовані акції, збільшується на суму дивідендів (після сплати податків і відсотків), визнаних у звітному періоді щодо розбавляючих потенційних простих акцій, та збільшується або зменшується на суму інших змін у доходах або витратах, які виникають у разі конвертації розбавляючих потенційних простих акцій (приклад розрахунку в додатку 2 до П(С)БО 24)
Дивіденди на одну просту акцію	2650	Сума оголошених дивідендів/ кількість простих акцій, за якими сплачуються дивіденди	Відображають показник, який розраховується шляхом ділення суми оголошених дивідендів на кількість простих акцій, за якими сплачуються дивіденди

Особливості заповнення Звіту про власний капітал

Назва статті Звіту	Код	Дані для заповнення	Пояснення
Залишок на початок року	4000	сальдо рахунків 40–45 на початок звітнього року	Відображається сума власного капіталу (нескоригований залишок) на початок року
Коригування		Відображаються суми коригувань, передбачені <u>П(С)БО 6</u> «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	
Зміна облікової політики	4005	Дт 41, 42, 43, 44, 45 Кт 41, 42, 43, 44, 45	У цьому рядку показують інформацію про вплив змін облікової політики. Зокрема, зміна облікових оцінок, що вплинула на статті власного капіталу. Найчастіше такі зміни супроводжуються коригуванням сальдо нерозподіленого прибутку (рахунок 44) на початок звітнього року (графа 7). Водночас потрібно врахувати, що в разі коли суму коригування неможливо достовірно визначити, облікова політика поширюється лише на події й операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики, тобто коригування звітності за минулі періоди не проводиться
Виправлення помилок	4010	Обороти за рахунком 44	Здійснюється коригування сальдо нерозподіленого прибутку (рахунок 44) на початок звітнього року у випадку, коли в попередніх роках під час складання фін. звітності були допущені помилки, які впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)
Інші зміни	4090	Дт 41, 42, 43, 44, 45 Кт 41, 42, 43, 44, 45	Варто відобразити усі ті суми коригувань, які мали місце після звітної дати і впливають на розмір власного капіталу
Скоригований залишок на початок року	4095	Сума рядків 4000–4090 за кожною графою	Відображається залишок власного капіталу на початок року після внесення відповідних коригувань. Водночас за цією статтею варто перевірити правильність відображення залишку власного капіталу на початок звітнього року після внесення усіх коригувань за кожною графою
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100	Дт 79 Кт 441 (Дт 442 Кт 79)	Сума чистого прибутку (збитку) із рядків 2350 (2355) зі Звіту про фінансові результати наводиться в графі 7

Продовження додатку Ж

Назва статті Звіту	Код	Дані для заповнення	Пояснення
Інший сукупний дохід за звітний період	4110	Обороти за рахунком 42	Відображається сума іншого сукупного доходу за звітний період зі Звіту про фінансові результати (рядок 2460 Звіту). Водночас, якщо інформація про складові іншого сукупного доходу відповідає критеріям суттєвості, така інформація може наводитись у додаткових статтях. Тут, зокрема, може наводитись інформація про дооцінку (уцінку) необоротних активів (графа 4) тощо
Розподіл прибутку			Наводиться сума виплат власникам (дивіденди), дані про спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу та відрахування до резервного капіталу. Разом із тим суб'єкти державного (комунального) сектору економіки в додаткових статтях наводять інформацію про суму чистого прибутку, що має бути сплачена до бюджету відповідно до законодавства, дані про спрямування прибутку до спеціальних (цільових) фондів, та на матеріальне заохочення
Виплати власникам (дивіденди)	4200	Дт 443 Кт 671 Дт 43 Кт 671	Відображається сума нарахованих дивідендів учасникам (власникам) за простими та привілейованими акціями (графа 7 та/або графа 6)
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205	Дт 443 Кт 40	Наводиться сума зареєстрованих у законодавчому порядку змін у статутному та пайовому капіталі за рахунок розподілу прибутку. Тобто відповідна сума змін наводиться у графі 3 та в дужках у графі 7
Відрахування до резервного капіталу	4210	Дт 443 Кт 43	Відображається сума відрахувань до резервного капіталу, які здійснюються відповідно до установчих документів або законодавства. Така сума наводиться в графі 6 і в дужках у графі 7
Сума чистого прибутку, належна до бюджету відповідно до законодавства	4215		Додаткові статті.
Сума чистого прибутку на створення спеціальних (цільових) фондів	4220		
Сума чистого прибутку на матеріальне заохочення	4225		

Продовження додатку Ж

Назва статті Звіту	Код	Дані для заповнення	Пояснення
Внески учасників		Наводяться дані про внески до зареєстрованого капіталу підприємства та погашення заборгованості з капіталу (зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення чи зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до зареєстрованого капіталу підприємства)	
Внески до капіталу	4240	Дт 46 Кт 40	Наводяться дані про суми номінальної вартості випущених акцій, часток зареєстрованого статутного капіталу. Відповідна сума наводиться в графі 3 та в дужках у графі 8
		Дт 37 Кт 41	Внесення пайових внесків членів товариства (також відображається у графі 3)
		Дт 46 Кт 421	Відображається сума емісійного доходу, якщо в договорі із засновниками визначена вартість розміщення акцій вища за номінальну (у графі 5 і в дужках у графі 8)
Погашення заборгованості з капіталу	4245	Дт рахунків обліку активів Кт 46	Наводиться сума, фактично внесена учасниками для оплати зареєстрованого статутного та пайового капіталів. Сума фактичного внеску відображається у графі 8
		Дт рахунків обліку активів Кт 421, 422	Сума перевищення фактичного внеску над заборгованістю відображається в графі 5
Вилучення капіталу		Наводяться дані про зменшення власного капіталу підприємства внаслідок викупу акцій (часток) власної емісії, перепродажу чи анулювання викуплених акцій (часток), вилучення частки в капіталу, зменшення номінальної вартості акцій, або інші зміни в капіталі, зокрема придбання (продаж) неконтрольованої частки в дочірньому підприємстві	
Викуп акцій (часток)	4260	Дт 45 Кт 31, 30, 672	Відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених підприємством у його учасників (графа 9)
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265		Результат перепродажу акцій (часток), викуплених підприємством, відображається в графах 5, 7 і 9
		Дт 30, 31 Кт 45	Якщо фактична собівартість викуплених акцій (часток) дорівнює вартості перепродажу, така сума відображається в графі 9. Різниця між фактичною собівартістю викуплених акцій (часток) та вартістю повторного їх розміщення у разі перепродажу:

Продовження додатку Ж

Назва статті Звіту	Код	Дані для заповнення	Пояснення
		Дт рахунків обліку активів Кт 421	— якщо вартість перепродажу більша ніж фактична собівартість, сума різниці наводиться у графі 5
		Дт 421, 422 Кт 45	— якщо вартість перепродажу менша ніж фактична собівартість акцій (часток), така різниця відображається в графі 9 і в дужках у графі 5
		Дт 443 Кт 45 (Дт 442 Кт 45)	Якщо фактична собівартість викуплених акцій (часток) перевищує вартість їх повторного розміщення та сума такого перевищення більша наявного кредитового залишку на рахунку 421, таке перевищення відображається в графі 7
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270		Відображається вплив анулювання викуплених акцій (часток) на різні види власного капіталу залежно від різниці між собівартістю викуплених акцій (часток) і їх номінальною вартістю
		Дт 40 Кт 45	Номінальна вартість анульованих викуплених акцій (часток) у товариствах зазначається у графі 9 і в дужках у графі 3. Різниця між фактичною собівартістю викуплених акцій (часток) власної емісії над їх номіналом відображається у графах 5 і 9
		Дт 421 Кт 45	Якщо фактична собівартість викуплених акцій вища за номінал, сума відображається в дужках у графі 5 та графі 9
		Дт 45 Кт 421	Якщо фактична собівартість нижча за номінал, різниця наводиться у графі 5 і в дужках у графі 9
		Дт 44 Кт 45	У випадку коли фактична собівартість викуплених акцій перевищує їх номінальну вартість і сума такого перевищення більша кредитового залишку на субрахунку 421, сума такого перевищення списується за рахунок нерозподіленого прибутку (Інструкція № 291). У Звіті така сума наводиться в графі 9 і в дужках у графі 7
Вилучення частки капіталу	4275		Відображається вилучення частки капіталу на підприємствах іншої форми власності, аніж акціонерні товариства. Ця операція відображається після прийняття рішення про таке вилучення власниками (співзасновниками) товариства, незалежно від того, здійснено фактичний розрахунок активами чи ні

Продовження додатку Ж

Назва статті Звіту	Код	Дані для заповнення	Пояснення
		Дт 45 Кт 672	Сума частки в капіталі підприємства, щодо якої прийнято рішення про вилучення, наводиться в дужках у графі 9
		Дт 40, 41 Кт 672	У разі виходу учасника із товариства сума такої заборгованості відображається в дужках у графі 3
		Дт 40 Кт 46	Разом із тим, якщо виходить учасник, який не повністю сплатив свою частку, анульована сума його заборгованості перед товариством відображатиметься в графі 8 і в дужках у графі 3
		Дт 441 Кт 672	Нарахована частина прибутку учаснику, який виходить, наводиться в дужках у графі 7
Зменшення номінальної вартості акцій	4280	Додаткова стаття.	
Інші зміни в капіталі:	4290	Наводяться дані про решту змін у власному капіталі підприємства, що не були включені в зазначені вище статті	
Придбання (продаж) неконтрольованої частки в дочірньому підприємстві	4291	Додаткова стаття.	
Разом змін в капіталі	4295	Сума рядків 4100–4291 за кожною графою	Наводиться підсумок змін у складі власного капіталу за звітний період, що визначається як сума всіх змін
Залишок на кінець року	4300	Сальдо на 31 грудня рахунків: 40, 41, 412–422, 423–425, 43, 44, 46, 45	У цьому рядку за кожним видом капіталу у відповідній графі відображається сума рядків 4095 і 4295

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

В. Я. Плаксієнко, Т. Г. Камінська,
Т. Г. Маренич, С. В. Скрипник, М. І. Гордієнко,
О. В. Ільчак, О. С. Ткаченко, О. В. Чернецька

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У ВИРОБНИЧИХ ТА АГРОСЕРВІСНИХ КООПЕРАТИВАХ

3-тє видання, перероблене та доповнене

ПІДРУЧНИК

Підписано до друку 02.12.2021. Формат 60х84 1/16.
Друк лазерний. Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.
Умовн. друк. арк. 31,75. Тираж 500 прим.

Друк ФОП Сладкевич Б. А.
вул. Лесі Українки, 35 А
Київська обл., Нові Петрівці 07354
тел.: +38067-393-33-34
e-mail: 3933334@ukr.net

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців,
виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
ДК № 5409 від 02.08.2017 року.