



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**УКРАЇНСЬКА ДЕРЖАВНА АКАДЕМІЯ
ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ**

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК
НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЗАЛІЗНИЧНОГО
КОМПЛЕКСУ**

Навчальний посібник

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів
вищих навчальних закладів*

Харків 2011

УДК 657:656.2(075)

ББК 65.052.2

Б 94

Рекомендовано Міністерством освіти і науки України як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів (№ 1.4/18-Г-29 від 10 січня 2009 р.).

Рецензенти:

д-р екон. наук, проф. Т.В. Момот (ХНАМГ),
д-р екон. наук, проф. В.М. Соболев (ХНУ ім. В.Н. Каразіна)

Авторський колектив:

Н.В. Чебанова – д-р екон. наук, професор, завідувача кафедрою «Облік і аудит» Української державної академії залізничного транспорту (Вступ, розділи 1, 6); *Т.І. Єфіменко* – канд. екон. наук, професор (розділи 2, 8); *О.Г. Кірдіна* – д-р екон. наук, професор (розділи 3, 7); *В.Ф. Мінка* – канд. екон. наук, доцент (розділ 9); *В.М. Орлова* – канд. екон. наук, доцент (розділ 5); *І.В. Підпригора* – канд. екон. наук, доцент (розділ 4).

Б 94 Бухгалтерський облік на підприємствах залізничного комплексу:
Навч. посібник / Н.В. Чебанова, Т.І. Єфіменко, О.Г. Кірдіна та ін.
– Харків: УкрДАЗТ, 2011. – 505 с., 76 табл., 25 рис.

ISBN 978-617-654-014-4

У навчальному посібнику послідовно викладено питання організації та ведення обліку розрахункових операцій, основних засобів та нематеріальних активів, матеріальних ресурсів, праці та заробітної плати.

Розділи, що присвячені окремим об'єктам обліку, побудовано в послідовності розкриття основних визначень об'єкта, класифікаційних ознак, використання бухгалтерських рахунків, складу документообігу, основних господарських операцій, що відбуваються за даними об'єктами, а також посилання на Положення (Стандарти) бухгалтерського обліку.

Подання теоретичних матеріалів у посібнику супроводжується схемами, таблицями з бухгалтерськими проводками. Посібник має достатню кількість прикладів.

УДК 657:656.2(075)

ББК 65.052.2

ISBN 978-617-654-014-4

©Українська державна
академія залізничного
транспорту, 2011

ЗМІСТ

	Вступ	7
Розділ 1.	Бухгалтерський облік у системі ринкової економіки	9
	1.1. Облік – найважливіша функція управління економікою підприємства в сучасних умовах	9
	1.2. Форми бухгалтерського обліку, їх організація та розвиток в умовах ринкових відносин	10
	1.3. Основи побудови бухгалтерського обліку на залізничному транспорті. Журнально-ордерна форма обліку	16
	1.4. Таблично-автоматизована форма обліку	23
	1.5. Діалогово-автоматизована форма бухгалтерського обліку та автоматизовані робочі місця бухгалтера	26
	Контрольні питання	36
Розділ 2.	Власний капітал	37
	2.1. Загальні положення	37
	2.2. Облік статутного капіталу	40
	2.3. Інший додатковий капітал	42
	Контрольні питання	44
Розділ 3.	Облік основних засобів	45
	3.1. Основні засоби, їх загальна характеристика та завдання обліку	45
	3.2. Класифікація та оцінка основних засобів	48
	3.3. Документальне оформлення, облік наявності та руху основних засобів	51
	3.4. Аналітичний облік основних засобів	54
	3.5. Синтетичний облік основних засобів	55
	3.6. Облік руху основних засобів	56
	3.7. Облік вибуття основних засобів	69
	3.8. Облік амортизації (зносу) основних засобів	76
	3.9. Облік ремонту та поліпшення основних засобів	86
	3.10. Облік оренди (лізингу) основних засобів	94
	3.11. Облік нематеріальних активів	104
	3.12. Інвентаризація основних засобів та відображення її результатів в обліку	114
	3.13. Особливості обліку окремих видів основних засобів на залізничному транспорті	117
	Контрольні питання	122
Розділ 4.	Облік запасів	123
	4.1. Загальна характеристика запасів, завдання їх обліку та нормативно-правове забезпечення обліку	123
	4.2. Визначення, класифікація та оцінка запасів	124

	4.3. Документальне оформлення руху виробничих запасів	127
	4.4. Використання плану рахунків для відображення руху запасів	132
	4.5. Аналітичний облік виробничих запасів у структурних підрозділах залізниці	134
	4.6. Синтетичний облік операцій із виробничими запасами в структурних підрозділах залізниці	140
	4.6.1. Облік сировини та матеріалів	140
	4.6.2. Облік палива	144
	4.6.3. Облік запасних частин	153
	4.6.4. Облік операцій із старопритатними запасами	158
	4.6.5. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів, інструменту, спецодягу та інвентарю	162
	4.6.6. Облік інших матеріалів	167
	4.7. Інвентаризація поточних матеріальних активів	168
	Контрольні питання	182
Розділ 5.	Облік праці та заробітної плати	183
	5.1. Зміст і завдання обліку	183
	5.2. Персонал підприємства, його класифікація та оперативний облік	184
	5.3. Фонд оплати праці та його структура	187
	5.4. Форми та системи оплати праці	194
	5.5. Облік робочого часу	196
	5.6. Доплати та надбавки, їх розмір і порядок нарахування	200
	5.7. Особливості розрахунків з виплат за час чергової (щорічної) відпустки	203
	5.8. Порядок розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності	208
	5.9. Утримання з заробітної плати	211
	5.10. Виплата заробітної плати та оформлення розрахунків з робітниками	217
	5.11. Синтетичний облік оплати праці та розрахунків з персоналом	221
	5.12. Облік розрахунків за страхуванням	226
	Контрольні питання	228
Глава 6.	Облік виробництва та реалізації продукції основної діяльності залізниць	229
	6.1. Визнання, структура та класифікація витрат підприємства	229
	6.2. Групування та облік витрат за елементами та за статтями калькуляції	234
	6.3. Облік витрат на перевезення та їх завдання	242

	6.4. Номенклатура витрат основної діяльності залізниць	247
	6.5. Синтетичний облік витрат на перевезення	249
	6.6. Облік загальновиробничих витрат	255
	6.7. Облік витрат, які не входять до виробничої собівартості	256
	6.8. Аналітичний облік витрат	259
	6.9. Організація обліку та критерії визначення доходів	260
	6.10. Облік дохідних надходжень і доходів залізниць	264
	Контрольні питання	281
Розділ 7.	Облік підсобно-допоміжної діяльності залізниць	282
	7.1. Завдання та основи побудови обліку підсобно-допоміжної діяльності	282
	7.2. Облік допоміжних виробництв	283
	7.3. Облік операцій обслуговуючих виробництв і господарств	290
	7.4. Облік операцій за рахунок місцевих доходів станції	300
	7.5. Облік операцій громадського харчування	302
	Контрольні питання	306
Глава 8.	Облік фінансових активів	307
	8.1. Вимоги до організації операцій з грошовими коштами та завдання їх обліку	307
	8.1.1. Облік касових операцій	310
	8.1.2. Облік операцій на поточному рахунку в національній валюті	321
	8.1.3. Облік операцій на поточному рахунку в іноземній валюті	333
	8.1.4. Особливості обліку грошових коштів і грошових документів у квиткових касах, касі інкасації залізничних підприємств і на дохідних розподільчих рахунках залізниць	338
	Контрольні питання	345
	8.2. Облік коштів у розрахунках	346
	8.2.1. Класифікація дебіторської заборгованості	347
	8.2.2 Розрахунки за векселями отриманими (дебіторська заборгованість, забезпечена векселями)	351
	8.2.3. Облік поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги	354
	8.2.4. Дебіторська заборгованість за розрахунками	356
	Контрольні питання	377
	8.3. Облік операцій з фінансовими інвестиціями та вимоги до їх організації	378
	8.3.1. Класифікація фінансових інвестицій	379
	8.3.2. Облік поточних фінансових інвестицій	382
	8.3.3. Облік довгострокових фінансових інвестицій	385

	Контрольні питання	397
	8.4. Облік операцій із зобов'язаннями і забезпеченнями та вимоги до їх організації	398
	8.4.1. Класифікація зобов'язань	400
	8.4.2. Облік довгострокових зобов'язань	403
	8.4.3. Облік поточних зобов'язань	408
	8.4.4. Облік забезпечень і непередбачених зобов'язань	433
	8.4.5. Облік доходів майбутніх періодів	436
	Контрольні питання	438
Глава 9.	Звітність підприємств залізничного транспорту	439
	9.1 Значення і види фінансової звітності	439
	9.2 Баланс – основна форма фінансової звітності	443
	9.3 Звіт про фінансові результати	450
	9.4 Звіт про рух коштів	456
	9.5 Звіт про власний капітал	466
	9.6 Виправлення помилок у фінансовій звітності	469
	9.7 Форма № 10-зал. “Звіт про доходи і витрати підприємств основної діяльності залізничного транспорту”	473
	Контрольні питання	502
	Бібліографічний список	503

ВСТУП

Управління підприємством вимагає повної та різнобічної інформації про здійснені господарські процеси, їх зміст та обсяг, стан використання матеріально-технічних ресурсів, зобов'язання та фінансові результати діяльності. Від дієвості й оперативності бухгалтерського обліку залежить фінансовий стан господарських суб'єктів, а також своєчасність отримання достовірної та повної інформації для прийняття управлінських рішень.

Практика реформування бухгалтерського обліку в Україні свідчить про його постійне удосконалення. Зміни, яких зазнає бухгалтерський облік в сучасних умовах, ускладнюють його сприйняття, особливо стосовно відображення нетипових господарських операцій у різних галузях народного господарства України.

Одним з основним питань реструктуризації на залізничному транспорті України, схваленої Радою Укрзалізниці (протокол № 10 від 26.05.1998 р.) та затвердженої рішенням Комісії Міністерства транспорту України (протокол № 30 від 18.08.1999 р.), є удосконалення економічних відносин залізничного транспорту зі споживачами його послуг, суміжними видами транспорту, державою, регіонами, а також внутрішньогалузевих стосунків. Реформування цих відносин повинно відбуватись на підставі принципів ринкової економіки, з урахуванням специфіки діяльності залізниць, їхньої ролі в економіці країни, бути в руслі основних напрямків транспортної політики, здійснюваної державами Європейського Союзу.

Виконуючи Програму реформування системи бухгалтерського обліку з застосуванням Міжнародних стандартів, всі підприємства залізничного транспорту України з 01.01.2000 р. перейшли на нову систему бухгалтерського обліку і звітності. З метою забезпечення сучасного переходу підприємств залізничного транспорту на облік відповідно до нових стандартів та полегшення користування новою нормативною базою з урахуванням особливостей роботи залізничного транспорту, яка завжди супроводжуються певними проблемами, а також з метою розроблення рекомендацій, вказівок, коментарів, у складі Головного фінансово-економічного управління Укрзалізниці створено Управління методології бухгалтерського обліку.

Для всіх підприємств Укрзалізниці запроваджені:

- Методичні рекомендації з застосування на залізничному транспорті окремих Положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- Облікова політика Укрзалізниці;
- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, організацій на залізничному транспорті;
- Номенклатура витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України;

- Звіт про доходи і витрати з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України – ф. 10 залізничне (10-зал.).

Впровадження в практику цих нормативних документів надало можливість залізничній галузі однією з перших. Перейти на нову систему обліку, яка забезпечує більш об'єктивне відображення фінансового стану і результатів діяльності підприємств.

Даний посібник є спеціальною літературою, яка враховує галузеві особливості підприємств залізничного транспорту. У навчальному посібнику розглянуті питання обліку майна і зобов'язань підприємств залізничного транспорту. Він охоплює всі питання, які є змістом програми підготовки спеціалістів обліку для залізниць, в основному відображає сучасний стан теорії та практики бухгалтерського обліку в Україні.

Бухгалтерський облік, як система впорядкованого узагальнення інформації про стан і рух майна і зобов'язань підприємств, заснована на використанні певних принципів, і тому в умовах сучасного становлення ринкових відносин не може залишатися незмінною.

Отже, зміни законодавства, яке регулює господарські, орендні, розподільчі та інші відносини суб'єктів підприємницької діяльності, зміна акцентів в інвестиційній і податковій політиці, правове урегулювання нових видів діяльності, впливатимуть на систему бухгалтерського обліку в Україні.

Розділ 1

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ РИНКОВОЇ ЕКОНОМІКИ

1.1. Облік – найважливіша функція управління економікою підприємства в сучасних умовах

У системі управління будь-яким підприємством бухгалтерський облік є найважливішою інформаційною складовою для реалізації функцій управління.

Для нього характерні такі ознаки: суцільне, безперервне та документальне оформлення господарських процесів, упорядковане узагальнення інформації про стан майна і зобов'язань підприємства. Він відображає та дає можливість оцінювати результати діяльності, забезпечує прийняття оптимальних управлінських рішень, що направлені на підвищення ефективності виробництва та доцільне використання капіталу. Завдяки одержаній бухгалтерській інформації стає можливим прогнозування економічних подій, здійснення контрольної функції.

Бухгалтерський облік є однією з найважливіших функцій управління. При цьому роль обліку як функції управління в умовах ринкової економіки постійно зростає, адже облік безпосередньо пов'язаний з управлінням і є його невід'ємною складовою частиною. Саме облік забезпечує 75—85 % всієї інформації, що необхідна для реалізації інших функцій управління: контролю, аналізу, прогнозування тощо (рис. 1.1).

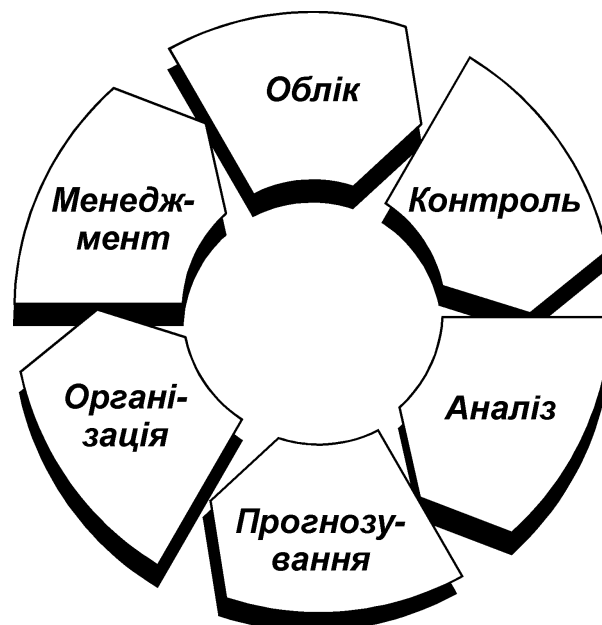


Рис. 1.1. Основні функції управління підприємством

Облік становить і важливу інформаційно-забезпечуючу функцію управління, при цьому він не просто пасивно відображає господарські процеси, що відбуваються на підприємстві, а й активно впливає на них, контролюючи законність, доцільність і ефективність використання виробничих, грошових та інших ресурсів.

Роль обліку суттєво зростає в умовах ринкової економіки, яка базується на різноманітних формах власності та жорсткій конкуренції.

Становлення ринкової економіки розширює межі застосування бухгалтерського обліку, оскільки з'являються його нові об'єкти і, як результат цього процесу, нові користувачі облікової інформації. Виходячи з цього. Функції обліку повинні виконуватися оперативно, своєчасно, забезпечуючи необхідною інформацією всі рівні управління підприємством для прийняття необхідних управлінських рішень, надаючи користувачам інформацію про стан справ на підприємстві.

У той же час облік як функція управління не може існувати відокремлено, оскільки всі управлінські функції взаємопов'язані та направлені на реалізацію мети: ефективного управління підприємством та одержання позитивного фінансового результату – прибутку.

Завдяки системно відображеній в обліку інформації можна здійснювати контроль, аналізувати фінансовий стан підприємства, правильно організувати його роботу та, що принципово важливо, адекватно реагувати на економічні ситуації і приймати обґрунтовані управлінські рішення. При цьому доцільність таких рішень багато в чому залежить від достовірності та оперативності бухгалтерського обліку.

Таким чином, при нерозривному взаємозв'язку управлінських функцій. Саме облік як функція управління виходить на перше місце, внаслідок чого виникає необхідність удосконалення організації обліку. Це набуває особливого значення в умовах науково-технічного прогресу, коли автоматизація та комп'ютеризація всіх сфер діяльності стають реальністю, велика кількість загальноприйнятих форм обліку відмирає, "даючи дорогу" новим формам, що кардинально змінюють організацію обліку, роблячи його менш трудомістким та більш ефективним.

Тому в сучасних умовах, коли роль обліку як функції управління значно зростає, необхідне подальше удосконалення форм обліку та раціоналізація його організації.

1.2. Форми бухгалтерського обліку, їх організація та розвиток в умовах ринкових відносин

Раціонально організований та добре поставлений облік – основа ефективного господарювання. Неправильна організація обліку, його викривлення позбавляють керівництво підприємства своєчасної інформації про реальні результати роботи підприємства. Незадовільна організація обліку може приховувати збитки, випадки безгосподарності та розкрадань.

Щоб відповідати сучасним вимогам, облік повинен бути своєчасним, достовірним, повністю відображати усі сторони діяльності підприємства, чітко виконувати контрольну функцію. Виконання цих завдань передбачає вибір сучасних форм обліку та його організації. Питання вибору форми обліку є одним з основних.

Форма обліку – це “поєднання реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, їх взаємозв’язок, послідовність та засоби облікових записів” [13].

Основними ознаками тієї або іншої форми обліку вважаються: структура реєстрів, взаємозв’язок реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, зовнішня форма реєстрів і спосіб запису.

Подібне визначення форми обліку достатньо конкретне та повне. Але його можна віднести тільки до форм обліку, що ведуться без застосування облікової техніки: меморіально-ордерної та журнально-ордерної.

З появою автоматизованих форм обліку, що принципово відрізняються від названих вище системою реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, а також технікою первинного спостереження й узагальнення, виникає необхідність у перегляді визначення форми бухгалтерського обліку та його змісту як категорії.

Визначення форми обліку стає більш різнобічним. Так, наприклад, існують такі точки зору: 1) основними ознаками, які характеризують форму обліку, є кількість хронологічних реєстрів, структура та зовнішній вигляд облікових реєстрів, форми і послідовності зв’язку облікових реєстрів з документами, а також зв’язки окремих реєстрів між собою; 2) форма обліку розглядається як сукупність способів і методів ведення облікових операцій за допомогою різноманітної техніки; 3) під формою бухгалтерського обліку розуміють сукупність методик і технічних засобів, що застосовуються для одержання вихідної інформації про господарські операції, її обробки та використання з метою управління економічною діяльністю підприємства.

Таким чином, аналіз змісту категорії “форма обліку” показує, що з розвитком облікової техніки змінюється й розуміння форми обліку. Якщо раніше під формою обліку слід було розуміти перш за все послідовність та способи здійснення записів, то тепер до цієї категорії включають і сукупність методів облікових записів. При цьому запис до облікових реєстрів відходить на другий план, а система записів стає залежною від застосованої техніки.

Розвиток категорії “форма обліку” при переході до ринкової економіки в умовах науково-технічного прогресу можна розглядати не тільки як взаємозв’язок реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, але й як сукупність методик і технічних засобів, що використовуються для одержання об’єктивної інформації про діяльність підприємства. При цьому вибір методик і технічних засобів є головним у визначенні форм обліку.

У той же час, аналізуючи зміст поняття “форма обліку”, не можна не відмітити й значення організації обліку, що є важливим фактором ефективності обліку. Раціональна організація обліку дозволяє зробити процес обліку менш трудомістким, більш оперативним і своєчасним.

Одне з найбільш повних визначень організації обліку у монографії А.Д. Шмігеля звучить так: Організація обліку – це цілеспрямована діяльність щодо створення системи обліково-економічної інформації та безперервного її упорядкування й удосконалення з метою найповнішого забезпечення процесу виробництва та управління необхідними обліково-економічними даними.

Одним з підходів до створення моделі обліково-економічної інформації підприємства є організація обліку, де заздалегідь викладається порядок обліку і технологія ведення обліку та контролю.

Тут же надаються науково обґрунтовані рішення зі збирання, обробки, видачі обліково-економічної інформації, що дозволяє удосконалювати облік.

Таким чином, подальший розвиток бухгалтерського обліку та контролю безпосередньо пов'язаний з раціональною організацією бухгалтерського обліку. Правильна організація бухгалтерського обліку відіграє важливу роль в управлінні підприємством. “Тільки за глибокого організаційного підходу можна уникнути негнучкості апарату бухгалтерії (особливо на крупних підприємствах), нечіткого розподілу функцій, низької організації праці” [8-10].

Саме рівень організаційного принципу дозволяє виявити шляхи удосконалення обліку, а також сприяє впровадженню найбільш прогресивних форм і методів обліку, посилює його спеціалізацію, скорочує строки виконання робіт і надання необхідної господарської інформації.

Поняття “форма обліку” та “організація обліку” тісно взаємопов'язані. З розвитком бухгалтерського обліку удосконалювалася не тільки його форма, але й організація. Так, під час роботи з формами бухгалтерського обліку вручну (меморіально-ордерною, журнально-ордерною) організація обліку не завжди була раціональною, що знижувало оперативність і ефективність обліку, якість контролю і не могло забезпечити своєчасність одержання інформації для управління підприємством.

Застосування електронно-обчислювальних машин призвело до радикальних змін в організаційній структурі обліку та появи нових форм обліку. Багато видів бухгалтерських робіт були об'єднані або значно спрощені, зазнали змін і моделі прийняття рішень.

Аналіз взаємозв'язку категорій “форма обліку” та “організація обліку” показав їх взаємозалежність: і організація обліку, і його форми змінювались, впливаючи одне на одного. Із застосуванням в обліку нових сучасних форм (наприклад, діалогово-автоматизованої) організація облікового процесу стає більш раціональною, що впливає на підвищення

оперативності обліку за рахунок скорочення часу на прийняття однотипних рішень і можливості негайного одержання підсумкової інформації.

Робота в діалоговому режимі з персональним комп'ютером дозволяє вирішувати безпосередньо в реальному масштабі часу облікові завдання та створювати єдину базу даних, що забезпечує достовірною інформацією функції управління: організацію, контроль, прийняття управлінських рішень тощо.

У зв'язку з переходом України до ринкових відносин та її інтеграцією до світової економіки. Виникає об'єктивна необхідність реформування бухгалтерського обліку.

Вихід України на міжнародний ринок ставить підприємства у складні умови: з одного боку, дотримуючись законів України, усі суб'єкти господарської діяльності зобов'язані вести облік і надавати фінансову звітність відповідно до діючих в Україні нормативних та законодавчих актів. У той же час одержання іноземних інвестицій, створення спільних підприємств потребує від підприємств надання звітності за міжнародними стандартами.

Створення та удосконалення ефективних методів управління регульованими ринковими відносинами, розроблення нових принципів податкової політики викликають негайну необхідність удосконалення обліку та звітності, а також організації обліку на підставі вивчення і використання міжнародного досвіду.

У зв'язку з інтеграцією України до світової економіки важливим є те, що МСФЗ прийняті значною кількістю держав (США, Канада, країни Європи). У п'ятдесяти шести країнах стандарти або безпосередньо використовують, або національні стандарти цих країн базуються на Міжнародних стандартах фінансової звітності. Крім того, багато країн використовує їх як основу під час складання своїх власних стандартів.

Тому й для України під час реформування ринкових відносин виникла необхідність переходу на національні нормативи бухгалтерського обліку, які базуватимуться на міжнародних стандартах.

Як обґрунтовано відмічає Н.Т. Белуха, основними напрямками трансформації бухгалтерського обліку є введення нових національних облікових нормативів, що ґрунтуються на Міжнародних стандартах та відповідному новому плані рахунків бухгалтерського обліку. При цьому можливі зміни в регістрах бухгалтерського обліку, формах первинної облікової документації, порядку їх застосування.

Запровадження в Україні національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що базуються на міжнародних, забезпечить зниження ризику для кредиторів та інвесторів, можливість більш ефективної міжнародної кооперації відносно бухгалтерського обліку; однакове розуміння фінансової звітності та зростання довіри до її показників.

Реформа бухгалтерського обліку обов'язково повинна супроводжуватися й новими нормативними документами з бухгалтерського обліку.

Одним з важливих документів, що регламентують перехід до нових стандартів, стала “Програма реформування системи бухгалтерського обліку з використанням міжнародних стандартів” від 28 жовтня 1998 р. № 1706. Метою даної програми було прискорення приведення бухгалтерського обліку в Україні відповідно до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів обліку, а також одержання суб'єктами господарювання можливості самостійно визначати межі та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Один з пунктів програми визначає необхідність створення системи національних стандартів бухгалтерського обліку і звітності, яка забезпечить користувача необхідною інформацією.

Зараз в Україні розроблені, затверджені та почали діяти з 01.01.2000 р. 27 положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Трансформація обліку передбачає відмову від неефективних форм обліку та радикальну зміну його організації.

Таким чином, виникає необхідність у створенні інтегрованої, цілісної системи бухгалтерського обліку, яка повинна забезпечувати інформаційні потреби як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів.

Інтегрована обробка та використання обліково-економічної інформації для різноманітних функцій управління можуть бути досягнуті тільки за рахунок спільності принципів їх методологічного, організаційного, програмного і технічного забезпечення.

Методичне забезпечення бухгалтерського обліку в Україні здійснюється завдяки діяльності системи управління, наведеної на рис. 1.2.

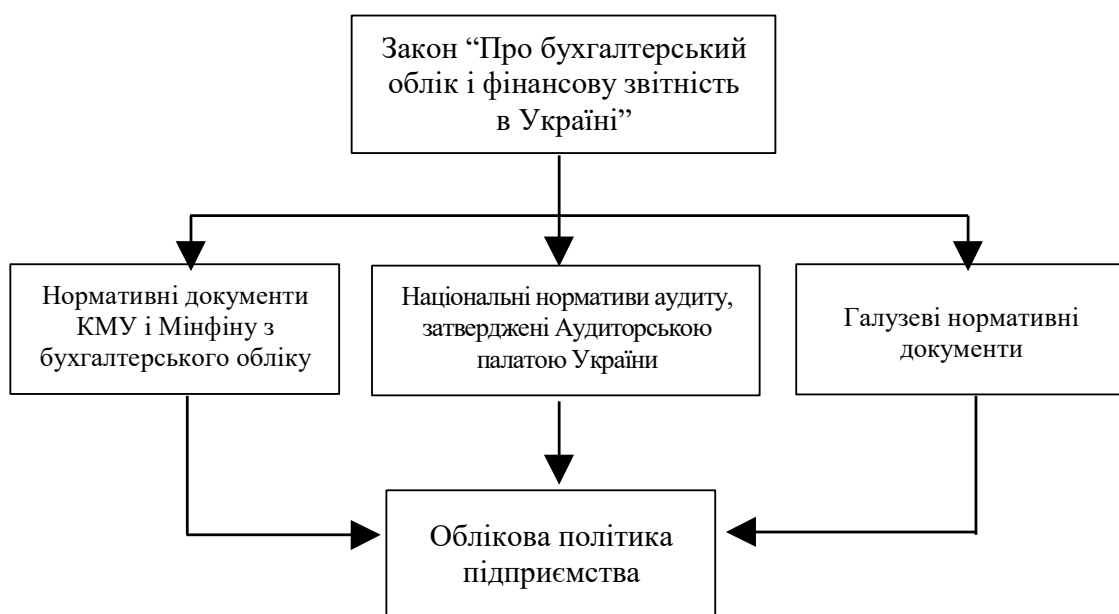


Рис. 1.2. Система управління бухгалтерським обліком в Україні

В основу Закону “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 966-XIV покладений принцип розроблення та затвердження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) із застосуванням МСФЗ.

Нормативні документи включають Програму реформування системи бухгалтерського обліку з використанням міжнародних стандартів від 28.10.1998 р., Графік розроблення, затвердження та впровадження П(С)БО із застосуванням МСФЗ від 01.12.1998 р., новий План рахунків бухгалтерського обліку та національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку П(С)БО, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.

Подальший розвиток організаційного забезпечення бухгалтерського обліку передбачає поглиблення його аналітичності та розподілу на управлінський і фінансовий.

Управлінський облік – це облік у межах окремого підприємства, мета якого – забезпечити управлінський апарат саме цього підприємства інформацією, що використовуватиметься для планування, управління та контролю за його діяльністю. Він включає виявлення, вимірювання, збирання, передачу, аналіз та підготовку інформації, необхідної керівництву підприємства для прийняття обґрунтованих рішень.

Управлінський, або, як його ще називають внутрішньогосподарський, облік відрізняється великою різноманітністю, оскільки держава не встановлює жорстких обмежень з методики його ведення. Кожне підприємство створює свою систему управлінського обліку, при якій можуть застосовуватися найрізноманітніші прийоми планування, обліку, контролю та аналізу.

Об’єктами цього виду обліку є:

- витрати підприємства за їх цільовим призначенням, наприклад, згруповані за видами продукції тощо;
- доходи підприємства, згруповані як за видами продукції, так і за сферами діяльності, тощо;
- фінансові результати як за видами продукції, так і за сферами діяльності тощо.

Управлінський облік є конфіденційним і потребує захисту від конкурентів. Ознайомлення з даними реєстрів та внутрішньої звітності управлінського (внутрішньогосподарського) обліку можливе тільки з дозволу власника або керівника підприємства або за рішенням органів суду чи прокуратури.

Фінансовий облік – це облік, який формує реальну картину фінансового стану підприємства та результатів його діяльності відповідно до Національних стандартів, які розроблені з урахуванням Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

1.3. Основи побудови бухгалтерського обліку на залізничному транспорті. Журнально-ордерна форма обліку

Організація бухгалтерського обліку в окремих галузях національної економіки (металургія, будівництво, машинобудування, транспорт, тощо) багато в чому визначається їх специфічними особливостями, тобто технічними та організаційними особливостями галузей.

Певна відмінність транспорту, як галузі матеріального виробництва, полягає в тому, що продукцією транспорту є перевезення вантажів, пасажирів, багажу та пошти.

Якщо розглядати, наприклад, вантажні перевезення, то це переміщення продуктів праці з пунктів їх виробництва до пунктів споживання, тобто продовження процесу виробництва у сфері обігу. Транспорт також задовольняє потребу людей у переміщенні, створюючи товар – послугу. Ця особливість обумовила відсутність на транспорті сировини та основних матеріалів, які в інших галузях необхідні для виготовлення речової продукції.

У бухгалтерському обліку залізниць вантажі, що перевозяться, ні за кількістю, ні за вартістю не відображаються, оскільки вони не належать залізниці. Оплата послуг з перевезення вантажів, пасажирів, багажу та пошти здійснюється за відповідними тарифами (обов'язковими і договірними) на вантажні та пасажирські перевезення.

Слід пам'ятати, що важливою особливістю залізничного транспорту є те, що доходи залізниць за звітний місяць можуть бути визначені тільки в наступному місяці навіть при використанні сучасної комп'ютерної техніки. Тому на залізничному транспорті склалася спеціальна система забезпечення залізниць, підприємств – структурних підрозділів коштами для компенсації експлуатаційних витрат та особлива побудова бухгалтерського обліку доходів від перевезень, а також фінансових взаємовідносин залізниць з Департаментом залізниць України (у подальшому – Укрзалізниця).

На залізничному транспорті функціонує 3-ланкова структура управління галуззю (рис. 1.3).

Охарактеризуємо кожен рівень управління.

Постановою КМУ від 29.02.1996 р. № 262 затверджено Положення про державну адміністрацію залізничного транспорту України. Цим Положенням визначені сфери управління і регулювання виробничо-господарської діяльності залізниць.

Основними завданнями Укрзалізниці є:

- організація налагодженої роботи залізниць і підприємств з метою задоволення потреб суспільного виробництва і населення в перевезеннях;
- забезпечення ефективної експлуатації залізничного рухомого складу, його ремонту та оновлення;
- розроблення концепції розвитку залізничного транспорту;

- вживання заходів для забезпечення безпеки функціонування залізничного транспорту та надійності його роботи.



Рис. 1.3. Структура управління залізничним транспортом

Залізниця – це державне підприємство, що здійснює свою діяльність відповідно до державного замовлення та умов самофінансування.

Залізниці як юридичні особи мають відокремлене майно (основні та оборотні активи) і діють відповідно до статуту, який визначає їх цілі та завдання, права і відповідальність. Вони мають самостійний бухгалтерський баланс, поточний, валютний та інші рахунки в банках, користуються банківським кредитом тощо.

Підприємство-структурний підрозділ – це:

- залізничні станції;
- локомотивні та вагонні депо;
- дистанції колії;
- дистанції сигналізації та зв'язку тощо.

Ці підприємства мають самостійний баланс, поточний та інші рахунки в банках.

Наведена структура підприємств залізничного транспорту значною мірою впливає на побудову бухгалтерського обліку.

Особливості організації роботи на залізничному транспорті, порядок формування доходів викликають необхідність застосування єдиної облікової політики в підприємствах основної діяльності залізничного транспорту. Облікова політика Укрзалізниці затверджена наказом Укрзалізниці від 19.01.2000 р. № 17-Ц.

Облікова політика Укрзалізниці розроблена на підставі П(С)БО, Порядку економічних відносин на залізничному транспорті в Україні, затверджена наказом Укрзалізниці від 03.07.2000 р. № 215-Ц та іншими нормативними документами регулювання бухгалтерського обліку.

Метою облікової політики є розкриття найважливіших положень, які використовуються при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансових звітів підприємств. Положення облікової політики Укрзалізниці є обов'язковими для застосування на підприємствах основної діяльності залізничного транспорту.

Постановою КМУ від 16.02.1998 р. № 173 встановлено перелік робіт (послуг), що належать до основної діяльності залізничного транспорту. Слід зауважити, що:

- основна діяльність залізничного транспорту є складовою частиною загальної, господарської діяльності й означає діяльність усіх взаємопов'язаних підприємств і структурних підрозділів галузі, спрямовану на виконання єдиного перевізного процесу;

- основна діяльність залізниць – діяльність усіх взаємопов'язаних відокремлених підрозділів, що входять до складу залізниць, спрямована на виконання й обслуговування єдиного перевізного процесу, тобто експлуатаційна (перевізена) та підсобно-допоміжна діяльність, пов'язана з обслуговуванням експлуатаційної діяльності;

- експлуатаційна діяльність – діяльність відокремлених підрозділів, безпосередньо пов'язана з перевезенням пасажирів, вантажів, вантажобагажу, пошти тощо;

- підсобно-допоміжна діяльність – діяльність відокремлених підрозділів, пов'язана з виконанням ряду допоміжних операцій та організації виробництв, продукція (послуги) яких використовується для потреб експлуатаційної діяльності залізниць.

Господарські операції, пов'язані зі здійсненням процесу перевезень, відображаються на балансах основної (перевезення) діяльності підприємств – структурних підрозділів залізниці.

На балансі основної діяльності залізниці разом з діяльністю перевезень враховуються інші види діяльності, що обслуговують перевезення: водопостачання, виробництво запасних частин, вироблення електроенергії та ін.

Порядок формування витрат і доходів за кожним видом діяльності має свої особливості, тому в бухгалтерському обліку витрати та доходи з перевезень враховуються окремо від доходів і витрат за іншими видами діяльності.

Організаційними ланками в бухгалтерському обліку на залізничному транспорті є фінансово-економічні управління Укрзалізниці, фінансово-економічні служби залізниць, бухгалтерії підприємств – структурних підрозділів.

Бухгалтерський облік в умовах ринку виконує важливі функції управління, контролю та ефективного ведення господарських процесів. На підставі достовірної інформації про господарську діяльність підприємств розробляються та приймаються управлінські рішення з підвищення ефективності виробництва, поліпшення фінансового стану підприємства.

Основними завданнями бухгалтерського обліку на транспорті є:

- систематичний контроль за виконанням встановлених показників та досягнення за допомогою цього високих кінцевих результатів у роботі;
- контроль за наявністю і рухом основних та оборотних активів, їх збереженням і раціональним використанням;
- контроль за рівнем собівартості продукції (доходів і витрат) та її динамікою;
- контроль за додержанням фінансової, платіжної та розрахункової дисципліни, за рівнем дебіторської та кредиторської заборгованостей;
- забезпечення обліку розрахункових, бюджетних та інших платежів.

Рівень деталізації та узагальнення даних обліку повинен забезпечити заповнення усіх звітних форм, як правило, без додаткової обробки первинної інформації.

Вирішення основних завдань обліку на залізничному транспорті забезпечується разом з іншими елементами методу й Планом рахунків бухгалтерського обліку.

План рахунків – це систематизований перелік рахунків, який використовується для поточного бухгалтерського обліку господарських коштів і джерел їх створення з метою здійснення контролю, а також складання балансу та звіту про виробничо-фінансову діяльність підприємств і організацій.

Бухгалтерські рахунки, групуючи інформацію, дозволяють групувати в обліку вартісні економічні показники: обсяг реалізованої продукції, фонд заробітної плати, витрати виробництва та прибуток тощо.

Групування інформації здійснюється шляхом подвійного запису, який відображає взаємні зв'язки рахунків за господарськими операціями.

Облік також дозволяє вирішувати й завдання контролю – встановлення взаємозв'язку між рахунками, вимагає знання структури економічних показників. Таким чином, План рахунків значною мірою визначає характер подвійного запису.

На практиці система рахунків подана у вигляді Плану рахунків, а подвійний запис – у формі методичних вказівок до їх застосування.

На залізничному транспорті слід керуватися Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організації основної діяльності залізничного транспорту України, затвердженого Наказом Укрзалізниці від 13.01.2000 р. № 17-Ц.

План рахунків повинен відповідати сучасним вимогам управління та формування економічних показників, базуватися на принципах наукової обґрунтованості, уніфікації, економічності, відповідності умовам комп'ютерної обробки інформації.

Принцип наукової обґрунтованості полягає в тому, що кожний рахунок у загальній системі управління повинен вирішувати чітко

визначені завдання: одержувати та контролювати інформацію про певний об'єкт управління.

Уніфікація передбачає використання тих самих рахунків першого та другого порядку в бухгалтерському обліку підприємств та організацій різних галузей національної економіки. Уніфікація забезпечує застосування однопланового відображення в обліку однорідних за змістом господарських операцій, що забезпечує порівнювання даних у цілому по Україні.

Принцип економічності полягає в тому, щоб організований на підставі Плану рахунків бухгалтерський облік здійснювався з меншими витратами та забезпечував би граничну достовірність інформації.

Принцип відповідності умовам комп'ютерної обробки інформації полягає в тому, що деталізація, яка міститься у Плані рахунків, відповідає експлуатаційним можливостям застосовуваних ЕОМ.

Завдяки передбаченій Планом системі рахунків на підприємствах залізниць, що складають баланс основної діяльності, ведеться облік господарських операцій з перевезень та підсобної допоміжної діяльності, а також з капітальних вкладень та підрядної діяльності для інших підприємств та організацій галузі. Ця ж система рахунків використовується для обліку доходів та дохідних надходжень.

У процесі удосконалення та розвитку бухгалтерського обліку на залізничному транспорті, як й в інших галузях, можна виділити такі його основні форми:

- меморіально-ордерна;
- журнально-ордерна;
- таблично-автоматизована;
- діалогово-автоматизована.

Меморіально-ордерна форма обліку ґрунтується на тому, що кожен факт або господарська операція відображається в спеціальному меморіальному ордері. Ця форма ведення обліку дуже трудомістка, не відповідає сучасному рівню вимог до облікової інформації та не пристосована до умов комп'ютерної обробки даних. На залізничному транспорті ця форма практично не використовується.

Журнально-ордерна форма – це результат удосконалення меморіально-ордерної форми на підставі усунення багаторазовості записів та додаткових групувань інформації (рис. 1.4).

Основою побудови журнально-ордерної форми є чотири найважливіших принципи. Визначальним з них є принцип накопичення записів. Він полягає в тому, що для обліку однорідних господарських операцій застосовані накопичувальні відомості, завдяки чому відпала необхідність складання облікових записів кожного документа окремо. Відомості – це найважливіші облікові реєстри, які називаються журналами, документи в них реєструються у хронологічному порядку.

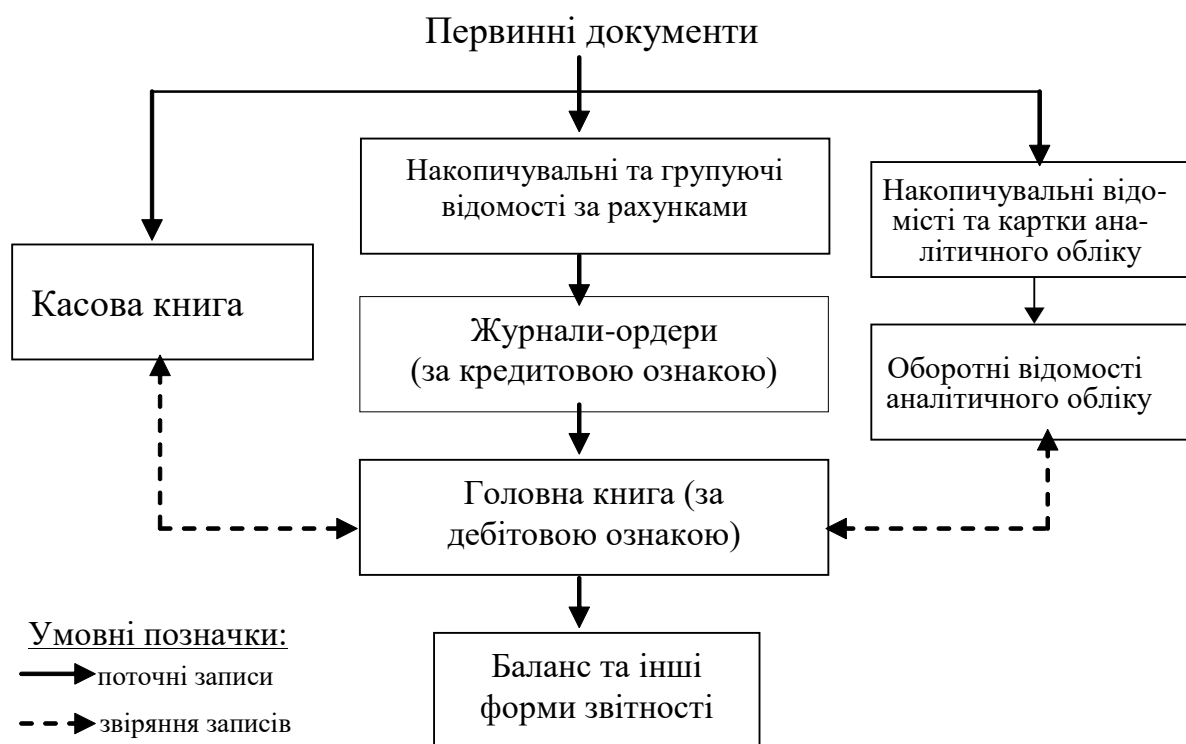


Рис. 1.4. Журнально-ордерна форма обліку

Другий принцип полягає в тому, що журнали побудовані за кредитовою ознакою. Це означає, що всі операції записують до журналів тільки за кредитом рахунків. Кредитова ознака більше за дебітові відповідає завданню контролю за використанням господарських коштів. Так, витрачання грошей з каси або з поточного рахунка, вибуття матеріальних цінностей відображають за кредитом відповідних субрахунків і рахунків (301 “Каса”, 311 “Поточний рахунок у національній валюті” та 20 “Матеріали”). Запис в одному регістрі кредитових оборотів поліпшує процес спостереження за напрямками вибуття названих цінностей.

Журнали побудовані за шаховою формою, що дозволяє групувати економічну інформацію відносно кореспондуючих рахунків.

Шахова форма забезпечує також застосування одноразового запису та одночасного відображення операції за дебетом одного та кредитом іншого рахунка.

По закінченні місяця після підрахунку підсумків журнал перетворюється у вже готовий меморіальний ордер, де зареєстрована складна бухгалтерська стаття, яка містить один рахунок за кредитом та кілька рахунків за дебетом. Такі журнали називаються журналами-ордерами.

Третій принцип журнально-ордерної форми полягає в застосуванні групових журналів-ордерів, призначених для відображення кредитових операцій за кількома синтетичними рахунками. Їх застосування може бути

викликане різними наслідками: великою кількістю кредитових операцій за кількома рахунками, що обумовлює необхідність попереднього складання допоміжних групуючих відомостей, підсумкові дані яких потім переносяться до журналу-ордера (рахунок 201 “Матеріали”, 203 “Паливо”, 207 “Запасні частини” та ін.); за кредитом деяких рахунків здійснюється тільки одна операція протягом місяця і, отже, складається один документ (наприклад, відомість нарахування амортизаційних відрахувань, відомість нарахування зносу малоцінних та швидкозношуваних предметів). У цьому випадку в журналах-ордерах. Замість найменувань документів, вказують рахунки, що дебітуються, які кореспондують з кредитом відповідного рахунка. При цьому в одному журналі-ордері відображають кредитові обороти за кількома рахунками.

Четвертим принципом журнально-ордерної форми є поєднання в одному реєстрі синтетичного та аналітичного обліку. Це досягається шляхом відповідної побудови її реєстрів у вигляді журналів-ордерів і відомостей до них.

Поєднання синтетичного та аналітичного обліку в журналах-ордерах може бути повним або частковим. За повного поєднання запис за синтетичним рахунком одночасно є записом за аналітичним рахунком (наприклад, у журналах-ордерах № 3 за кредитом рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” та за кредитом рахунка 37 “Розрахунки з різними дебіторами”). У цих журналах-ордерах застосовується позиційний спосіб запису, тобто в обліковому реєстрі для кожного об’єкта аналітичного обліку відводиться окремий рядок (наприклад, для кожного рахунка-фактури, для кожної виданої підзвітній особі грошової суми тощо).

На практиці найбільшого застосування одержало часткове поєднання, під час якого записи за синтетичним рахунком та відповідним йому аналітичним рахунком виконуються, як правило, послідовно. Для записів по позиціях аналітичного обліку використовують лицьовий або зворотний бік таблиці відповідного журналу-ордера. Записи об’єднують у спеціальний розділ, що носить назву “Аналітичні дані до рахунка ...”.

Журнали-ордери є, як правило, реєстрами, що накопичують та узагальнюють інформацію за звітний місяць. Для одержання загальної суми обігу за дебетом рахунка ведуть Головну книгу, яка є реєстром синтетичного обліку. У Головній книзі для кожного синтетичного рахунка існує окрема сторінка з указанням найменування рахунка, оборотів за дебетом і кредитом, а також сальдо на початок і кінець звітного періоду. Обороти переносять з відповідних журналів-ордерів, причому оборот за кредитом рахунка показують загальною сумою, а оборот за дебетом – відносно кореспондуючих рахунків. Для запису сальдо та оборотів за синтетичним рахунком за кожний місяць використовують тільки один рядок. Тому дані, що містяться у Головній книзі, зручно використовувати у подальшій роботі.

Обороти та сальдо Головної книги за кожним синтетичним рахунком щомісяця звіряють з даними журналів-ордерів, відомостей та інших реєстрів обліку.

Після звіряння на підставі даних Головної книги та інших реєстрів складають сальдовий баланс та інші форми звітності.

1.4. Таблично-автоматизована форма обліку

Новий підхід до організації бухгалтерського обліку за його комплексної механізації та автоматизації в умовах використання електронно-обчислювальних машин (ЕОМ) продиктував нові форми бухгалтерського обліку – автоматизовані. Їх характерною особливістю є те, що обліково-обчислювальні роботи виконуються на ЕОМ автоматично.

За таблично-автоматизованою формою бухгалтерського обліку на підприємстві організуються самостійні підрозділи, у яких використовуються універсальні ЕОМ загального призначення з набором периферійної техніки.

До основних характеристик таблично-автоматизованої форми обліку, на думку В.П. Завгороднього, належать:

- широке використання технічних засобів для організації комплексної обробки даних;
- дотримання принципу подвійного запису під час застосування одного комплексу носіїв інформації та програмного групування дебітових та кредитових оборотів;
- автоматизація логічних операцій з ведення обліку;
- наявність системи реєстрів-машинограм, встановлення певної послідовності їх виготовлення та способів запису і зберігання інформацій;
- можливість використання режиму запиту в окремих господарських і розрахункових операціях;
- організація системи контролю та виправлення помилок, виявлених під час перевірки інформації;
- тривале зберігання первинної інформації, комп'ютерна обробка носіїв і машинограм-реєстрів;
- застосування системи кодів облікової інформації, що дозволяє одержувати на ЕОМ всі необхідні бухгалтерські реєстри.

Коди забезпечують формування та обробку інформації, починаючи з первинних документів до машинограм – облікових реєстрів. При цьому важлива роль приділяється розробленню і правильному застосуванню кодів синтетичних рахунків та об'єктів аналітичного обліку (рис. 1.5).

Як правило, коди синтетичних рахунків та об'єктів аналітичного обліку мають сім знаків. Перші два знаки коду відведені для позначення номера синтетичного рахунка відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку; третій знак позначає субрахунок або іншу групууючу ознаку аналітичного обліку та код аналітичного обліку першого

порядку; четвертий, п'ятий, шостий і сьомий знаки деталізують коди аналітичного обліку другого порядку (постачальників, покупців, підзвітних осіб тощо).

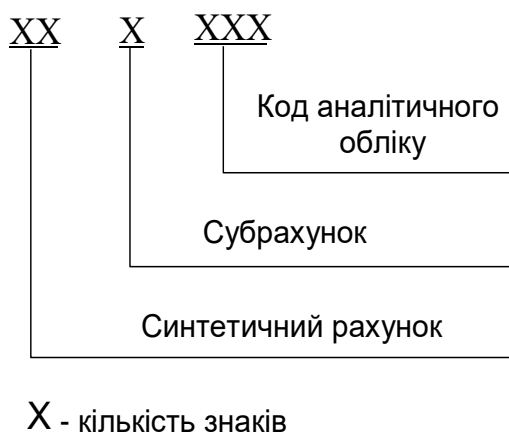


Рис. 1.5. Структура коду рахунків бухгалтерського обліку

Таким чином, правильне розроблення та застосування кодів синтетичних рахунків та позицій аналітичного обліку дозволяє забезпечити формування інформації, починаючи з первинного документа та завершуючи обліковими регістрами – машинограмами і формами звітності.

Оптимальна система кодування дозволяє сформувати показники, які необхідні для раціональної організації обліку й управління підприємством. Метою побудови автоматизованого обліку є забезпечення достовірного та своєчасного одержання основних показників, що відображають стан фінансово-господарської діяльності підприємства та впливають на прийняття управлінських рішень. Вихідними даними для одержання значень зведених показників є первинна інформація про господарські операції, а також нормативно-довідкова інформація. Вони утворюють інформаційну базу для розрахунків показників. Існування єдиної інформаційної бази (ІБ) становить важливу передумову проектування інтегрованої системи обліку.

Використання в інтегрованій системі обліку сучасних засобів обчислювальної техніки дозволяє побудувати інтегровану систему обробки облікових даних (ІСООД).

Побудова форми автоматизованого обліку пов'язана з розглядом одного з інформаційних компонентів ІСООД – бухгалтерського обліку. Основою облікового процесу, головною поєднуючою ланкою його етапів є показники первинного обліку. Вони відображають фактичні кількісні та якісні зміни, що відбуваються на підприємстві. Їх подальша обробка складає зміст ІСООД.

Реєстрація показників первинного обліку повинна здійснюватися як відображення на носіях машин опису первинних господарських операцій, що дозволяє автоматично (за використання якої умовно постійної інформації) одержувати необхідні види зведених показників. При цьому по-новому організується взаємозв'язок між синтетичним та аналітичним, хронологічним і систематичним обліками.

На машинних носіях ЕОМ зберігається поточна, нормативно-довідкова та вихідна інформація. Оскільки нормативно-довідкова інформація підлягає багаторазовому використанню, то вона вводиться до спеціальних баз даних, а обробка інформації здійснюється безпосередньо на ЕОМ. При цьому автоматизуються процеси збору первинної інформації, її реєстрація та передача по каналах зв'язку на обчислювальний центр (рис. 1.6).

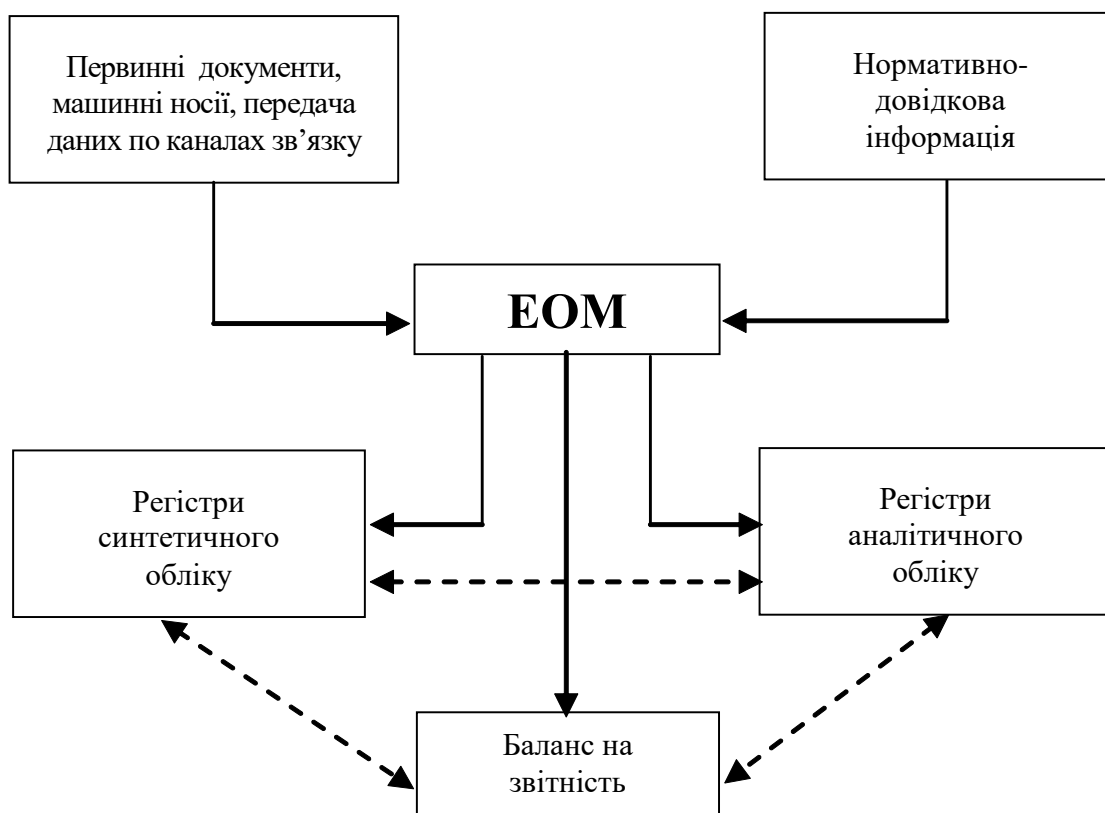


Рис. 1.6. Таблично-автоматизована форма бухгалтерського обліку

Позитивним моментом цієї форми є можливість зберігання в ЕОМ поточної, нормативно-довідкової, вихідної інформації та її багаторазового використання.

Одним з найважливіших принципів таблично-автоматизованої форми обліку є використання режиму запиту з метою одержання необхідної інформації. Для цього бухгалтер заповнює стандартний

документ, в якому вказується вид запиту, після введення якого в ЕОМ необхідна інформація може видаватися на принтер або термінал.

Таблично-автоматизована форма одержала широке застосування під час автоматизації бухгалтерського обліку на залізницях України. Зокрема діє мережа облікових дільниць, куди надходить первинна документація з підприємств залізниці, а потім ці дані вводяться та обробляються на ЕОМ, і результати зведень повертаються користувачу у вигляді облікових реєстрів – машинограм.

Але й автоматизація обліково-економічних робіт в умовах таблично-автоматизованої форми має ряд суттєвих недоліків, основні з яких такі:

- відірваність працівників обліку від центрів обліково-економічної інформації та неможливість здійснення контролю за правильністю введення первинної інформації самими обліковими працівниками;
- дискретність (перервність) у послідовності формування облікових даних і в результаті значне збільшення строків їх обробки;
- значні витрати часу під час формування обліково-економічної інформації та її занесення до бази даних, складність технологічного процесу обробки даних;
- зниження оперативності взаємодії різних служб під час прийняття управлінських рішень;
- суттєве подорожчання вартості автоматизованої обробки обліково-економічної інформації в облікових центрах за рахунок необхідності утримання дорогих ЕОМ та значної кількості обслуговуючого персоналу.

Усунення цих недоліків можливе тільки за умови діалогово-автоматизованої форми обліку та створення автоматизованих робочих місць (АРМ) бухгалтера.

1.5. Діалогово-автоматизована форма бухгалтерського обліку та автоматизовані робочі місця бухгалтера

Зараз в Україні формується нова економічна система, що ґрунтується на ринкових відносинах. Якісних змін зазнають усі функції управління, у тому числі й облік. Сучасний бухгалтер посідає одне з провідних місць в управлінні підприємством. Він не тільки відповідає за ведення бухгалтерських рахунків, але й здійснює роботу над контролем та аналізом господарської діяльності, бере участь у прийнятті управлінських рішень. У зв'язку з новими умовами господарювання змінюється роль бухгалтерського обліку в управлінні і суттєвих коригувань зазнають методичні та методологічні аспекти його організації.

Основним напрямом удосконалення бухгалтерського обліку є впровадження нових форм. Суттєва перевага нових форм обліку - застосування сучасних персональних електронних обчислювальних машин (ПЕОМ) в обліковому процесі і діалогових режимів спілкування та видачі

облікових даних, що дозволяє використовувати бухгалтерську інформацію в процесі управління підприємством значно ширше, ніж за її обробки вручну.

Однією з найбільш удосконалених форм обліку в наш час є діалогово-автоматизована форма обліку.

Діалогово-автоматизована форма обліку характеризується повною автоматизацією системної обробки даних та облікової інформації. При цьому будь-які дані можуть відображатися в обліку відразу ж після їх введення до інформаційної бази даних.

Суттєвою відмінністю даної форми від усіх попередніх є можливість вирішення облікових або інших завдань як у регламентному, так і в запитному (інтерактивному) режимах.

Використання режиму запиту дає можливість користувачу одержувати необхідні довідкові та аналітичні дані протягом усього звітного періоду, а не тільки по його закінченні, що впливає на поліпшення дієвості та оперативності обліку, аналізу і контролю. Слід додати, що обсяг інформації, що видається за регламентом певному користувачу, обмежується тільки даними, необхідними для вирішення бухгалтерських завдань та виконання управлінських робіт його рівня. Додаткові дані користувач може отримати за запитом. Таким чином, з'являється можливість перевірити правильність розрахунків, одержати розшифровки кожного результативного показника з зазначенням всієї вхідної інформації та порядку здійснених у машині розрахунків.

Під час діалогово-автоматизованої форми обліку видача інформації користувачу передбачається не тільки у вигляді друкованих документів, але й на екрані дисплея. Значною мірою автоматизується контроль ведення обліку, що сприяє підвищенню достовірності та правильності облікових даних. За необхідності бухгалтер може перевірити показники, відображені у вихідних облікових даних.

Діалогово-автоматизована форма обліку дозволяє обмежити доступ як до первинної, так і до систематизованої інформації завдяки введенню паролів таємності, перевірки повноважень на дозвіл до інформації, виявлення та недопущення несанкціонованого доступу до інформації, що зберігається на машинних носіях.

За цієї форми бухгалтерського обліку практично весь процес збору, узагальнення й аналізу облікової інформації автоматизований, причому за цієї форми обліку в бухгалтера з'являється більше можливостей для оперативного обліку та аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства.

Діалогово-автоматизована форма бухгалтерського обліку має такі характерні особливості:

- автоматизована фіксація всієї облікової інформації на машинних носіях;
- автоматизація документування;

- систематизація, узагальнення та відображення даних бухгалтерського обліку;
- виконання завдань бухгалтерського обліку як у діалоговому режимі, так і, за необхідності, у регламентному порядку;
- відображення вихідних даних не тільки у вигляді друкованих документів, але й у вигляді відеограм на екрані дисплея;
- забезпечення згідно з запитом користувача розшифровки будь-якого показника з зазначенням порядку проведених розрахунків та всієї вихідної інформації;
- автоматизований контроль вихідної інформації;
- забезпечення збереження, виявлення та недопущення несанкціонованого доступу до облікової інформації, що зберігається на машинних носіях;
- наявність способів, що дозволяють узагальнити та відобразити облікову інформацію, яка зберігається в пам'яті машини у вигляді, не передбаченому формою обліку;
- організація оперативного управління фінансовими, матеріальними та трудовими ресурсами підприємства;
- здійснення аналізу даних одночасно з їх введенням.

Структура діалогово-автоматизованої форми бухгалтерського обліку показана на рис. 1.7.

У сучасних умовах діалогово-автоматизована форма бухгалтерського обліку є найбільш прогресивною формою, при якій зростає оперативність обліку, раціональність його організації, доцільність і доречність управлінських рішень. Саме в межах цієї форми вирішуються проблеми організації обліку, які в попередніх формах не могли вирішуватися, коли заважали консерватизм, негнучкість апарату бухгалтерії та суцільна централізація обліку.

У попередні роки облік, як й інші функції управління, був централізованим. Вищою стадією централізації стала організація куцових облікових центрів, що здійснювали обробку даних не одного, а кількох підприємств. При цьому кожному ступеню централізації відповідала певна технічна база (засоби облікової та організаційної техніки). Саме технічна база була вирішальним і спрямовуючим моментом процесу централізації, що потім став перепорою на шляху зниження трудомісткості та підвищення ефективності бухгалтерського обліку.

Завдяки застосуванню сучасних автоматизованих форм обліку стало можливим зробити цей процес одночасно децентралізованим й централізованим. Причому централізований і децентралізований обліки не взаємовиключаються, а самодоповнюються, оскільки жодна з названих систем не може існувати повноцінно без будь-яких елементів іншої системи.

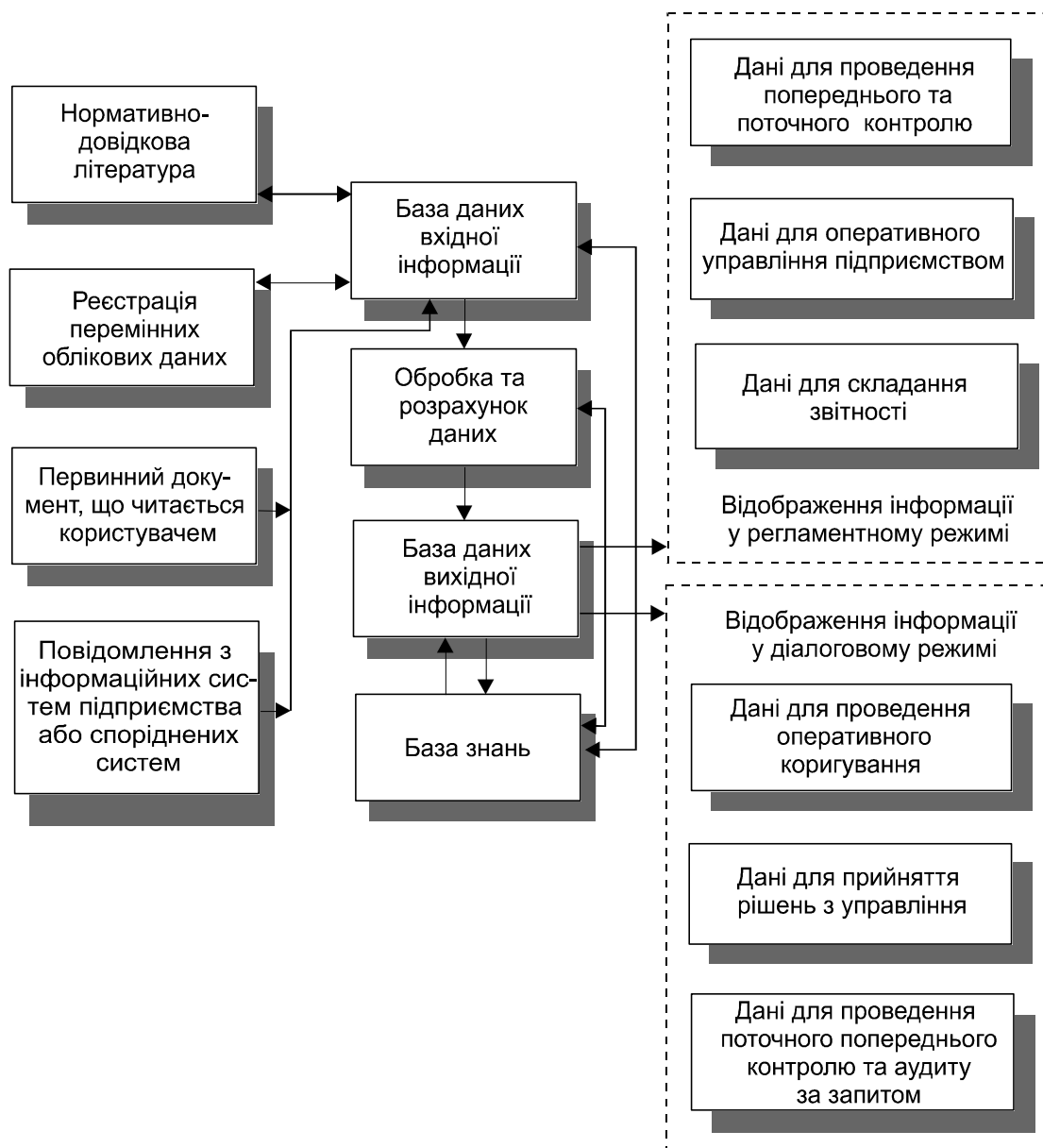


Рис. 1.7. Структура діалогово-автоматизованої форми бухгалтерського обліку

У сучасних умовах виникає необхідність поєднання централізованої обробки облікової інформації з її децентралізацією, що забезпечує оперативне управління. На рівні облікових засобів поєднання централізації та децентралізації забезпечується введенням розподільчої системи обробки даних (РСОД) та створенням АРМ спеціалістів (бухгалтера, директора, аналітика).

Основною структурною складовою автоматизованих систем управління є автоматизоване робоче місце бухгалтера (АРМ бухгалтера). Основна концепція побудови АРМ бухгалтера полягає саме в децентралізованій обробці інформації безпосередньо на робочому місці облікового працівника з використанням баз даних, а також у формуванні локальних мереж АРМ бухгалтера на базі персональних ЕОМ та

інтелектуальних терміналів, які, вирішуючи свої завдання, працюють паралельно, а за необхідності здійснюють обмін інформацією.

АРМ бухгалтера становить собою “засіб автоматизації праці облікового працівника та являє собою функціональну спеціалізовану людино-машинну систему, що включає програмно-технічний комплекс, інформаційне та додаткове інструктивно-методичне й організаційно-технологічне забезпечення”.

За цієї форми обліку завдання бухгалтера класифікуються за ознаками, пов’язаними з практичними потребами. Найбільш важливим для практичних цілей виступає групування завдань за економічним змістом вихідних показників:

- АРМ бухгалтера з обліку основних засобів;
- АРМ бухгалтера з обліку матеріальних цінностей;
- АРМ бухгалтера з обліку праці та заробітної плати;
- АРМ бухгалтера з обліку готової продукції, її відвантаження та реалізації;
- АРМ бухгалтера з обліку фінансово-розрахункових операцій;
- АРМ бухгалтера з обліку витрат на виробництво;
- АРМ бухгалтера зведеного обліку та складання звітності.

Розглянута класифікація дозволяє виділити однорідні завдання, уніфікувати їх вирішення, забезпечити оперативний обмін інформацією між різними рівнями управління.

Новий підхід до розподілу функцій між обліковими працівниками та ЕОМ відкриває додаткові можливості у використанні машин на всіх стадіях облікового процесу. Обсяг робіт, який потенційно може бути виконаний з використанням ЕОМ в умовах автоматизованої обробки облікової інформації, складає більше 80 % загальної суми всього робочого часу, завдяки чому продуктивність праці облікового працівника може зростати у 3-4 рази.

Характерною особливістю бухгалтерського обліку є те, що первинна інформація повинна бути документально оформлена. Під час оформлення первинного документа в умовах автоматизованої системи обліку необхідно дотримуватися таких вимог:

- відображення первинної інформації на машинному носії;
- юридичне оформлення машиночитаного носія як первинного документа;
- забезпечення можливості наступного використання (обробка та архівація) первинної інформації;
- забезпечення достовірності інформації;
- забезпечення надійності процесу, здійснюваного системою.

Функціонування АРМ бухгалтера забезпечує раціоналізацію документування господарських процесів шляхом скорочення ступеня участі користувача в цих операціях та скорочення дій, що виконуються бухгалтером на ПЕОМ.

В умовах застосування АРМ бухгалтера традиційні документи, що читаються людиною, не можуть бути використані безпосередньо, внаслідок чого необхідне перенесення інформації на машинний носій.

Автоматичне одержання носіїв, які здатна прочитати машина, не передбачає участі людини в процесі документування і тому є найбільш ефективним в умовах застосування АРМ бухгалтера. Але застосування цього способу можливе тільки для тієї частини господарських операцій, яка фіксується автоматично, і доцільне в умовах ведення автоматичних виробництв. Під час ведення обліку з застосуванням АРМ бухгалтера функція обробки даних здійснюється у формі, що не читається людиною. Тому виникає необхідність подання вихідної інформації у вигляді, можливого для сприйняття та використання.

Вихідною інформацією обліку є обліково-звітні показники, які формуються і які необхідні для контролю, аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства, підготовки управлінських рішень, а також інформація, що використовується для підтвердження облікових даних і контролю функціонування автоматизованого робочого місця бухгалтера. До вихідної облікової інформації належить також інформація, призначена для використання у наступних облікових циклах і вирішення завдань автоматизованих робочих місць інших спеціалістів.

На АРМ бухгалтера вихідна інформація відображається у вигляді документа на носії (паперовому), що читає людина, тобто у вигляді машинограми або за допомогою засобів візуального показу на екрані ПЕОМ.

Перший спосіб дозволяє одержати документи на паперовому носії для поточного використання, архівного зберігання, документальних ревізій. Такі документи оформлюються з урахуванням довгострокового зберігання та мають юридичну силу.

Другий спосіб передбачає відображення вихідної інформації у вигляді відеограм.

Вихідний документ в умовах АРМ бухгалтера обов'язково повинен мати інформацію про підприємство, якому належить даний документ, та про його структурний підрозділ (якщо це необхідно); звітний період, за який відображається інформація; дату створення документа.

Таким чином, АРМ бухгалтера передбачає не тільки відтворення інформації за допомогою засобів візуального сприйняття, але й можливість застосування паперової технології, коли інформація відображається за запитом у процесі виконання тієї або іншої облікової інформації.

Основними принципами відображення вихідної інформації на АРМ бухгалтера є:

- взаємодія АРМ та бухгалтера в реальному масштабі часу, що дозволяє оперативно одержувати й аналізувати необхідну облікову інформацію;
- однаковість і постійність моделі облікового процесу;

- можливість швидкої адаптації та навчання користувача;
- простота управління процесом діалогу “людина—машина”;
- використання відеограм, що відповідають підвищеним вимогам зручності роботи на АРМ бухгалтера.

Таким чином, автоматизація процесу збору та підготовки інформації в умовах АРМ бухгалтера дозволяє знизити трудомісткість облікового процесу, вирішити такі проблеми, як оперативність, ефективність та економічність обліку.

За рахунок цього досягається суттєве підвищення ефективності праці облікових працівників, удосконалення організації обліку, можливість аналізу великих обсягів облікової інформації у більш короткі строки внаслідок оперативного доступу до неї.

Розглядаючи АРМ бухгалтера як структурну складову автоматизованих систем управління, необхідно зазначити, що основна концепція побудови АРМ бухгалтера полягає в централізованій обробці даних безпосередньо на робочому місці облікового працівника з використанням персональних баз даних, баз знань та цілей, а також у формуванні локальних і глобальних мереж АРМ на базі ПЕОМ та інтелектуальних терміналів, тобто у створенні РСОД, як розглядалося раніше. Даний принцип побудови АРМ бухгалтера дозволяє йому здійснити функції персонального засобу облікового працівника, необхідного для планування, управління, обробки даних, підготовки та прийняття рішень.

Створення АРМ бухгалтера ґрунтується на принципах персоніфікації обрахувань та самостійного навчання працівників, автоматизації професійних знань, автоматизації нових функцій, безпаперової технології, раціонального поєднання розподільчої, децентралізованої та централізованої обробки облікової інформації.

Саме названі принципи стають необхідною умовою удосконалення обліку, а простота в експлуатації та використання різноманітних систем обробки інформації за безпаперовою технологією дозволяє використати АРМ бухгалтера для вирішення оперативних питань у реальному масштабі часу, здійснюючи при цьому облік у цілому точніше та раціональніше. Це досягається поєднанням АРМ бухгалтера з різними іншими елементами інформаційної системи підприємства з мінімальними витратами, і що найголовніше – без призупинення функціонування.

На цей час відповідно до основних функцій облікових працівників на підприємстві розробляються три категорії АРМ бухгалтера: I, II та III категорії, що використовують різні ПЕОМ з відповідними технічними характеристиками (рис. 1.8). Це пов'язано з тим, що бухгалтерам різних рівнів доводиться виконувати й вирішувати різні облікові завдання.

В Україні питання розподілу автоматизованих робочих місць бухгалтера за рівнями управління та побудови мереж найповніше розроблені у монографії В.П. Завгороднього.

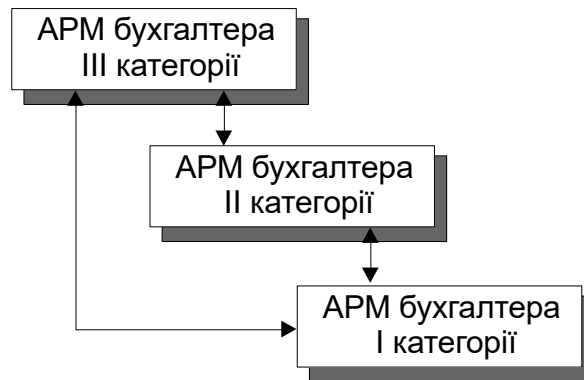


Рис. 1.8. Схема розподілу АРМ бухгалтера за рівнями управління

АРМ бухгалтера з обліку витрат на виробництво I категорії призначене для формування та підготовки первинної інформації, яка безпосередньо формується на місцях виникнення інформації. АРМ бухгалтера вирішує завдання обліку витрат на виробництво, які стосуються підрозділів, дозволяє організувати систематичне своєчасне виявлення відхилень від нормальних умов, а також вести оперативний облік та здійснювати внутрішній аудит.

За допомогою АРМ бухгалтера II категорії контролюється інформація, одержана з АРМ бухгалтера I категорії, вирішуються регламентні та замовлені завдання з обліку витрат на виробництво в цілому по підприємству.

АРМ бухгалтера III категорії призначене для аналізу роботи структурних підрозділів та підприємств у цілому, узагальнення зведених даних витрат на виробництво, здійснення оперативного контролю за використанням трудових, матеріальних і грошових коштів, організації внутрішнього аудиту.

З використанням автоматизованих робочих місць бухгалтера здійснюється вирішення регламентних завдань зі складання оперативної та періодичної звітності, проводиться контроль за використанням трудових, матеріальних, грошових коштів, приймаються управлінські рішення.

Створення АРМ бухгалтера безпосередньо пов'язане з вибором певної системи обробки даних та ступеня автоматизації облікового процесу до створення різноманітних мереж реального часу.

На сьогодні в Україні діють найрізноманітніші варіанти мереж АРМ бухгалтера. Ці мережі можна розподілити на три основні варіанти залежно від типу управління:

- мережі АРМ бухгалтера з централізованим управлінням;
- мережі АРМ бухгалтера з управлінням розподільчою базою даних;
- мережі АРМ бухгалтера з локально-управлінським доступом.

На рис. 1.9 поданий перший варіант мережі АРМ бухгалтера. Зі спостереження над ним випливає, що за такого варіанта мережі

передбачається взаємозв'язок з єдиною центральною ЕОМ, яка забезпечує інформаційний обмін між різними АРМ бухгалтера та служить базою даних для накопичення і зберігання інформації.

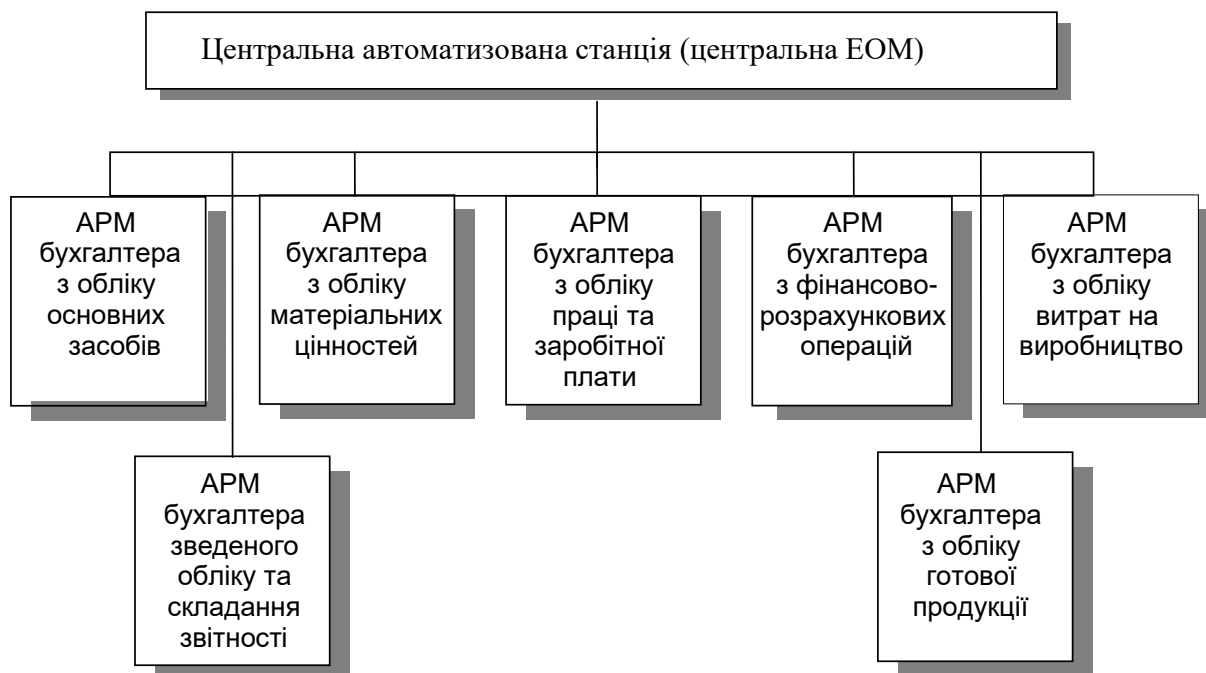


Рис. 1.9. Мережа АРМ бухгалтера з централізованим управлінням

Другий варіант побудови мережі АРМ бухгалтера, поданий на рис. 1.10, показує взаємозв'язок між автоматизованими робочими місцями за рівнями управління з використанням єдиної бази даних.

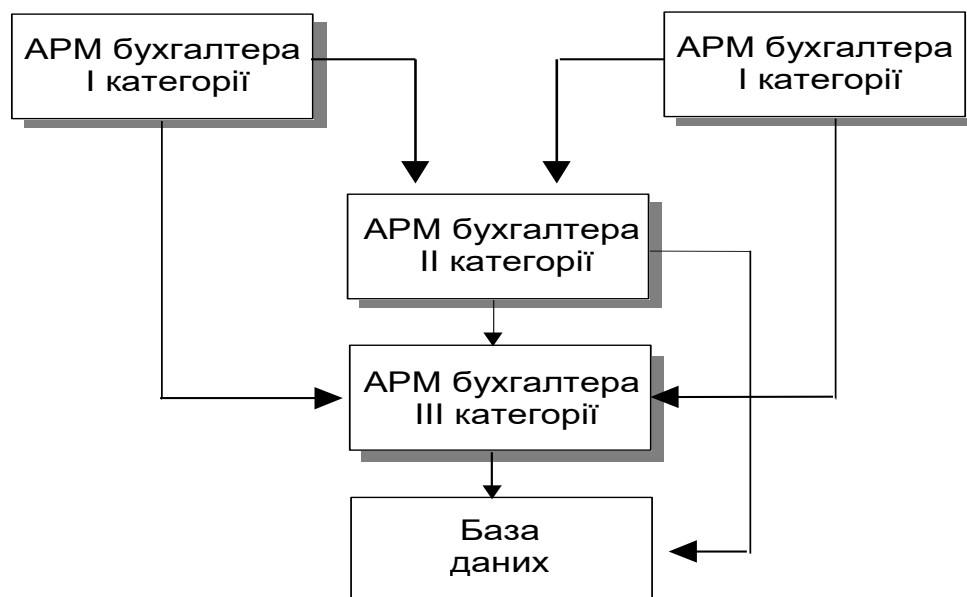


Рис. 1.10. Мережі АРМ бухгалтера з управлінням розподільчою базою даних

За третього варіанта АРМ бухгалтера (рис. 1.11) облік здійснюється на підставі взаємодії АРМ різних спеціалістів. Це досягається шляхом розмежування доступу до інформаційної бази даних з використанням керуючої програми.

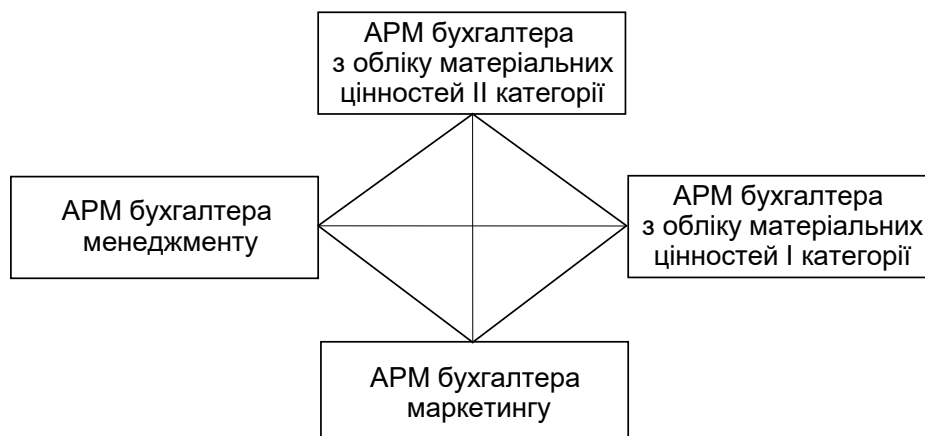


Рис. 1.11. Мережа АРМ бухгалтера з локально-керованим доступом

В умовах ринкової економіки найбільш гнучкою та відповідаючою усім параметрам облікового процесу є мережа АРМ бухгалтера з управлінням розподільчою базою даних.

Варіант побудови локальної мережі АРМ бухгалтерів, що застосовується на практиці, наведений на рис. 1.12.

Під час автоматизації бухгалтерського обліку в умовах застосування АРМ бухгалтера найбільш доцільною є концепція побудови структури інформаційної бази даних за принципом колективного користування. Гнучке сучасне використання інформаційних ресурсів надає низку переваг і в організації обліку:

- зникає необхідність в організації посередницької служби, що здійснює обробку інформації в умовах централізованої обробки даних;
- надається можливість вирішення функціональних завдань у реальному масштабі часу;
- знижується трудомісткість обробки даних;
- реалізується можливість швидкої модифікації програмних засобів до наявних вимог функціонального вирішення завдань тощо.

Таким чином, з упровадженням діалогово-автоматизованої форми обліку та створенням системи АРМ. Бухгалтер вперше реально одержав можливість позбавитися другорядного значення реєстратора господарських операцій та увійшов до складу вищого управлінського персоналу.

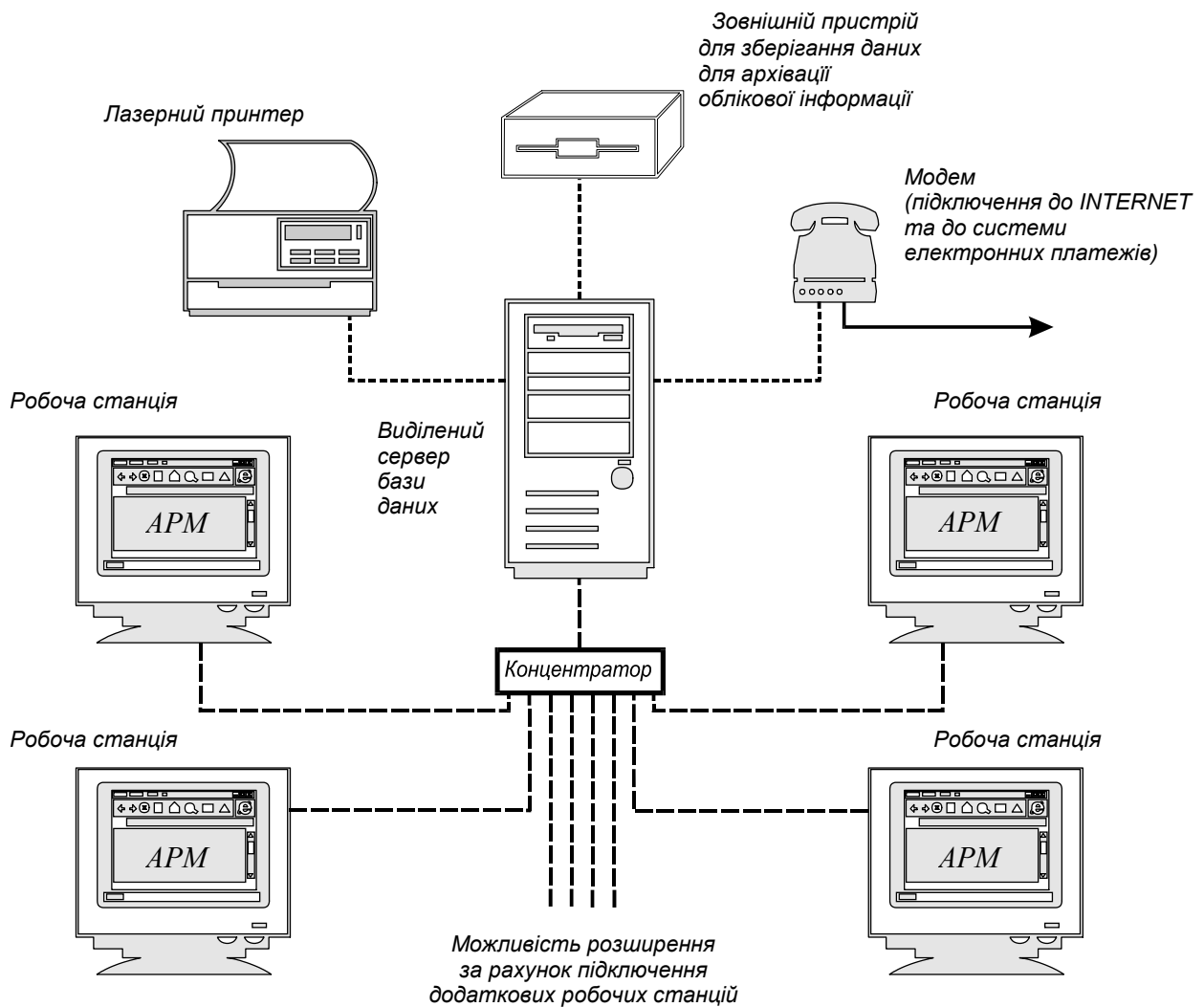


Рис. 1.12. Локальна мережа АРМ бухгалтера

Контрольні питання

1. Опишіть структуру управління залізничним транспортом та надайте характеристику основним її ланкам.
2. Назвіть основні завдання бухгалтерського обліку на залізничному транспорті.
3. Назвіть основні форми ведення бухгалтерського обліку на залізничному транспорті.
4. У чому полягають принципи побудови журнально-ордерної форми ведення обліку?
5. Наведіть основні характеристики таблично-автоматизованої форми обліку.
6. Поясніть структуру коду рахунків у таблично-автоматизованій формі обліку.
7. Охарактеризуйте діалогово-автоматизовану форму обліку.
8. У чому полягає основна концепція АРМ?
9. Укажіть основні структурні компоненти діалогово-автоматизованої у формі обліку.
10. У чому полягає призначення АРМ II та III категорій?

Розділ 2

ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ

2.1. Загальні положення

У процесі господарської діяльності в підприємства виникають зобов'язання перед юридичними та фізичними особами, які вимагають певних дій у майбутньому з метою погашення цих зобов'язань. Зобов'язання мають вищий пріоритет порівняно з вимогами власників щодо розподілення прибутку та майна підприємства, тому власний капітал підприємства визначається як різниця між вартістю його майна та зобов'язаннями:

$$\text{Власний капітал} = \text{Активи} - \text{Зобов'язання.} \quad (2.1)$$

Власний капітал згідно з П(С)БО 2 «Баланс» – це частка в активах підприємства, яка залишається після вирахування його зобов'язань.

Слід зазначити, що сума власного капіталу – це абстрактна вартість майна; вона не є ні поточною ринковою, ні якоюсь іншою оцінкою для його власників, тобто не відбиває поточної вартості прав власників підприємства. На суму власного капіталу істотно впливають складові облікової політики підприємства, які стосуються принципів, методів і процедур, обраних для визнання й оцінки елементів і статей балансу, зокрема його активів і зобов'язань.

Разом із тим власний капітал є основою для початку й продовження господарської діяльності будь-якого підприємства, одним із найістотніших і найважливіших показників, бо виконує такі функції:

- довгострокове фінансування – знаходиться в розпорядженні підприємства необмежений час;

- фінансування ризику – власний капітал використовується для фінансування ризикованих інвестицій, на які можуть не згодитися кредитори;

- самостійність і влада – розмір власного капіталу визначає міру незалежності та впливу його власника;

- розподіл доходів і активів – частки окремих власників у капіталі є підставою для розподілення фінансового результату, а також майна у випадку ліквідації підприємства.

У разі ліквідації підприємства відображений у його балансі власний капітал є для зовнішніх користувачів мірилом відношень відповідальності й захисту прав кредиторів, а при наданні кредиту за інших рівних умов перевага надається підприємствам із меншою кредиторською заборгованістю і більшим власним капіталом.

Оскільки підприємство створюється з метою отримання прибутку, то реалізувати цю мету воно може лише за умови збереження власного капіталу.

Згідно з концепцією збереження фінансового капіталу підприємство заробляє прибуток лише за умови, що сума чистих активів на кінець періоду перевищує суму чистих активів на початок періоду по вилученні будь-яких виплат власникам або внесків власників протягом цього періоду.

Загальну суму визначають за формулою (2.1), однак користувачі фінансової звітності вимагають докладнішої інформації про його склад і зміни, що відбулися протягом звітного періоду, оскільки така інформація містить дані про ефективність управління підприємством і дає змогу акціонерам, кредиторам та іншим інвесторам відстежувати динаміку і перспективи їхніх економічних прав. Отже, фінансова звітність має охоплювати інформацію:

- про джерела капіталу підприємства;
- про правові обмеження щодо розподілу інвестованого капіталу;
- про обмеження щодо розподілу дивідендів;
- про пріоритетність прав на майно підприємства за його ліквідації.

Джерелами утворення власного капіталу є:

- внески власників підприємства у вигляді коштів та інших активів;
- накопичені суми нерозподіленого прибутку, що залишається на підприємстві.

Власний капітал може збільшуватися внаслідок конвертації зобов'язань, а також збільшення вартості активів, не пов'язаного зі зростанням заборгованості перед кредиторами (дооцінка необоротних активів, одержання активів у формі дарчого капіталу).

За джерелами утворення власний капітал поділяють:

- на інвестований (вкладений або оплачений) капітал;
- на нерозподілений прибуток.

Інвестований капітал – сума простих і привілейованих акцій за їхньою номінальною вартістю, а також додатково вкладений капітал.

Нерозподілений прибуток – частина прибутку, отриманого в результаті ефективної діяльності підприємства, яка не розподіляється між акціонерами, а знову вкладається в розвиток підприємства.

За рівнем відповідальності власний капітал поділяється:

- на статутний капітал (зареєстрований), сума якого визначається в установчих документах і підлягає обов'язковій реєстрації в державному реєстрі господарюючих одиниць:

- на додатковий капітал (незареєстрований) – додатково вкладений капітал, дарчий капітал, резервний капітал і нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Статутний (зареєстрований) капітал і додатковий (незареєстрований) капітал виконують різні функції. Так, статутний капітал є первинним джерелом інвестування і формування майна

підприємства. На відміну від додаткового капіталу, він забезпечує регулювання відносин власності й управління підприємством, його розмір не може бути меншим від установленого законодавством суми.

Дані про власний капітал наводять в окремому розділі балансу в розрізі його складових відповідно до вимоги повного розкриття інформації. Зміни, що відбулися в складі власного капіталу протягом звітного періоду, відображають у спеціальному звіті про власний капітал. Форма, зміст і вимоги до розкриття інформації в цьому звіті встановлені П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал”.

Облік власного капіталу ведеться на рахунках класу 4 “Власний капітал і забезпечення зобов’язань”. Ці рахунки призначені для узагальнення інформації про стан і рух коштів різновидів власного капіталу: статутного, пайового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків), цільових надходжень, забезпечення майбутніх витрат, страхових резервів. Структуру власного капіталу зображено на рис. 2.1.

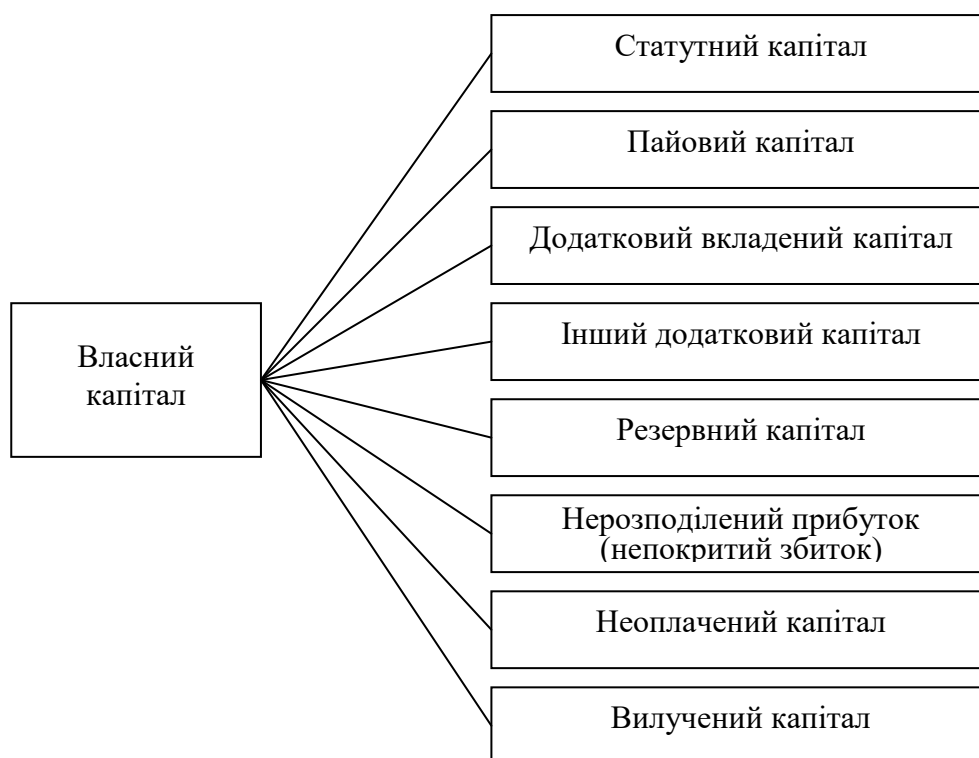


Рис. 2.1. Структура власного капіталу

Власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов’язань (п. 4 П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”).

$$\text{Власний капітал} = \text{Активи} - \text{Зобов’язання}. \quad (2.1)$$

Формула 2.1 є головним балансовим рівнянням. Фінансовий стан підприємства характеризується структурою та якістю його активів, власного капіталу та зобов'язань, а також можливістю відповідати за свої зобов'язки.

Для ефективного ведення виробництва важливо мати капітал, який можливо поділити на власний і запозичений. Джерелами формування капіталу є різні напрямки – це може бути інвестування або виробнича діяльність підприємства (прибуток, засоби виробництва, які належать підприємству).

На державних підприємствах, до яких належить залізниця, також формується статутний капітал.

Запозичений капітал розподіляється на довгостроковий і короткостроковий. Для підприємств важливо постійно контролювати його розміри та мати варіанти зменшення його розміру. Запозичений капітал залізниці формується в процесі їх експлуатаційної та допоміжної діяльності. До його складу належать кредити банків і розрахунки з юридичними та фізичними особами. Далі розглянемо більш детально складові власного капіталу та їх облік.

2.2. Облік статутного капіталу

Статутний капітал формується під час створення підприємств. Основним призначенням цього капіталу є забезпечення матеріальної бази діяльності підприємства як у період становлення, так і протягом поточної виробничо-господарської діяльності. Для ефективного ведення виробництва важливе значення має формування та доцільне використання джерел власних засобів підприємства, насамперед статутного капіталу. Розмір статутного капіталу має значення при розрахунках можливого зовнішнього фінансування та відіграє певну роль при визначенні ділової репутації при укладанні договорів із зарубіжними партнерами (п. 37 П(С)БО 2 “Баланс”).

Статутний капітал – це сукупність вкладів учасників у власність підприємства під час його створення для забезпечення діяльності в рамках, вказаних в установчих документах.

Залізниця – це державне підприємство, що складається з підприємств-структурних підрозділів, які виступають юридичними особами. Діяльність залізниці та окремих підрозділів формується на підставі статутів, які затверджені підприємствами вищого рівня.

Розмір статутного капіталу показують в установчих документах підприємства. При організації державою залізниці та підприємств, які входять до її складу, на баланс цих підприємств передається власність, що дозволяє вести виробничу діяльність таким чином, що право власності на майно залізниці належить державі. Залізниці та їх підприємства володіють, використовують і розпоряджаються майном, яке зафіксоване на їх балансі,

в обумовлених з власником межах. Розмір статутного капіталу таких підприємств єдиний і не може бути розподілений на вклади, паї та частки.

У бухгалтерському обліку сума статутного капіталу відображається на рахунку 40 “Статутний капітал”. На рахунку 40 показують суму власних основних та оборотних засобів (за дебетом рахунка – зменшення, за кредитом – збільшення). На момент відкриття підприємства складають такий бухгалтерський запис:

Зареєстровано статут підприємства:

Дебет рахунка 46 “Неоплачений капітал”;

Кредит рахунка 40 “Статутний капітал”.

Залежно від того, у вигляді яких цінностей був зроблений внесок до статутного капіталу на внески до статутного капіталу складається бухгалтерський запис:

Дебет рахунка 20 “Виробничі запаси”

Дебет рахунка 31 “Рахунки в банках”

Дебет рахунка 10 “Основні засоби”

Кредит рахунка 46 “Неоплачений капітал”.

У процесі роботи підприємства статутний капітал може зростати за рахунок власних ресурсів підприємств завдяки направленню на цю частку прибутку звітного року або нерозподіленого прибутку минулих років. Крім того, статутний капітал може змінюватись за рахунок руху майна підприємства (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Зміна статутного капіталу в процесі діяльності підприємства

№ п/п	Статутний капітал у частині основних засобів (рахунки 10, 12)	Статутний капітал у частині оборотних засобів (рахунки 20, 22, 311)
1	2	3
1	Основні засоби на момент відкриття підприємства	Товарно-матеріальні цінності на момент заснування підприємства
2	Введення нових об’єктів основних засобів	Дооцінка товарно-матеріальних цінностей
3	Їх безкоштовне надходження	Вартість товарно-матеріальних цінностей, отриманих під час ліквідації основних засобів
4	Оприбуткування об’єктів, виявлених під час інвентаризації	Надходження грошових коштів
5	Зміна вартості після індексації та переоцінки	Рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”
6	Витрати на закінчений капітальний ремонт (якщо більше 10 % від балансової вартості основних засобів)	Поповнення за рахунок прибутку звітного року, нерозподіленого прибутку минулих років

7	Внесок за рахунок нематеріальних активів (рахунок 13)	
8	Внесок під час придбання основних засобів, які вже були в експлуатації	
9	Внесок при розрахунках зносу щомісяця	

Якщо на окремому підприємстві обсяг перевезень зменшується, Укрзалізниця може прийняти рішення про перерозподіл власності. Така господарська операція оформлюється спеціальним внутрішнім документом-авізо, на підставі якого складаються бухгалтерські проводки.

Для передачі основних засобів:

Дебет рахунка 40 “Статутний капітал”;

Кредит субрахунка 6834 “Розрахунки відділків і госпрозрахункових служб з підвідомчими підрозділами” – між підприємствами, структурними підрозділами або субрахунок 6821 “Внутрішні розрахунки Укрзалізниці з підприємствами основної діяльності залізничного транспорту” – для підприємств інших рівнів;

Дебет субрахунків 6834, 6821;

Кредит субрахунків 10, 20, 311.

Потрібно правильно розрахувати вартість майна, яке буде передане. Для основних засобів це може бути звичайна ціна, яка дорівнює балансовій вартості для рухомого складу. Тому при передачі основних засобів за балансовою вартістю на суму зносу додатково складають бухгалтерську проводку:

Дебет рахунка 13 “Знос основних засобів”;

Кредит рахунка 10 “Основні засоби”.

Під час заповнення у балансі рядка 300 “Статутний капітал” треба пам’ятати, що операції з передачі та приймання паїв підприємства повинні бути показані в статутному капіталі обох сторін.

Залізниця складається з багатьох різнопланових підприємств-структурних підрозділів (локомотивні депо, дистанції зв’язку, дистанції колії, крім того, санаторії, лікарні та інші підрозділи). Такі складні за структурою підприємства складають консолідовану фінансову звітність і фінансову звітність по кожному окремому підприємству, тому рядок 300 “Статутний капітал” наведений у балансі кожного підприємства та в консолідованому.

2.3. Інший додатковий капітал

На залізниці інший додатковий капітал є суттєвою частиною власного капіталу. Він складається з індексації балансової вартості майна

та вартості незакінченого будівництва; безкоштовно отриманого майна; придбаних нематеріальних активів.

Створення додаткового капіталу залежить від наявності переоцінки товарно-матеріальних цінностей, безкоштовно отриманого майна та цільового фінансування.

Таким чином, інший додатковий капітал створюється в процесі діяльності підприємства.

Безкоштовне надходження основних засобів – це досить поширена на залізниці господарська операція. Об'єктами безкоштовного надходження є локомотиви, вагони, дорожня техніка, обладнання, господарський інвентар. Для обліку додаткового капіталу в Плані рахунків передбачено рахунок 42 “Додатковий капітал”. За кредитом цього рахунка відображається збільшення додаткового капіталу, а за дебетом - його зменшення. На підставі акта приймання-передачі основних засобів з обов'язковою поміткою “Безкоштовне надходження” на первісну вартість складаються бухгалтерські проводки:

Дебет рахунка 10 “Основні засоби”;

Кредит субрахунка 424 “Безкоштовно отримані необоротні активи”;

– на суму зносу отриманих основних засобів:

Дебет рахунка 23 “Виробництво”

Кредит субрахунка 424 “Безкоштовно отримані необоротні активи”;

– на суму доходу від безоплатно одержаних основних засобів:

Дебет субрахунка 424 “Безкоштовно отримані необоротні активи”;

Кредит субрахунка 745 “Дохід від безкоштовно отриманих активів”.

Під час надходження інших видів майна дебетуються різні бухгалтерські рахунки – 20, 22, 28 та інші з кредитом рахунка 745 “Дохід від безкоштовно наданих активів”. Такі господарські операції дуже поширені між окремими підприємствами-структурними підрозділами залізниці.

Наприклад, локомотивне депо “Жовтень” безкоштовно передає локомотивному депо “Зірка” дорожню техніку. В локомотивному депо “Зірка” складають проводку:

Дебет рахунка 10 “Основні засоби”;

Кредит субрахунка 424 “Безкоштовно отримані необоротні активи”.

В локомотивному депо “Жовтень”:

Дебет рахунка 40 “Статутний капітал” або 424 “Інший додатковий капітал”;

Кредит субрахунка 6834 “Розрахунки відділків і госпрозрахункових служб з підвідомчими підрозділами”.

Сьогодні співвідношення між рахунками 40 “Статутний капітал” та 42 “Інший додатковий капітал” розподіляються нечітко.

Наприклад, локомотив надійшов на залізницю за рахунок бюджетних надходжень. Якщо в акті приймання-передачі буде вказано “як

внесок до статутного капіталу”, у бухгалтерському обліку буде складена бухгалтерська проводка.

На суму первісної вартості основних засобів:

Дебет рахунка 10 “Основні засоби”;

Кредит рахунка 40 “Статутний капітал”.

Якщо “як безкоштовне надходження”, то в бухгалтерському обліку буде складена бухгалтерська проводка:

Дебет рахунка 10 “Основні засоби”;

Кредит субрахунка 424 “Безкоштовно отримані необоротні активи”.

На підприємствах залізничного транспорту необхідно більш відповідально ставитись до розподілу суми між рахунками 40 та 42.

Контрольні питання

1. Дайте визначення поняття «власний капітал».
2. Назвіть джерела утворення власного капіталу.
3. Назвіть функції власного капіталу як найважливішого показника діяльності підприємства.
4. Надайте характеристику компонентам структури власного капіталу.
5. Якій бухгалтерський запис складається на момент відкриття підприємства?
6. Наведіть бухгалтерські записи які складаються щодо внесків до статутного капіталу.
7. Охарактеризуйте зміну статутного капіталу в процесі діяльності підприємства.
8. Визначте складові іншого додаткового капіталу.
9. Який рахунок використовується для обліку додаткового капіталу?
10. Наведіть класифікацію власного капіталу за джерелами його утворення.

Розділ 3

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

3.1. Основні засоби, їх загальна характеристика та завдання обліку

Для господарської діяльності кожного підрозділу потрібні основні засоби. Основні засоби залізничного транспорту - це найважливіша складова процесу перевезень, сукупність товарно-матеріальних цінностей, що виконують функції засобів праці. У процесі використання основних засобів для виробництва продукції, виконання робіт і послуг їх натуральна форма не змінюється. Беручи участь у процесі виробництва багаторазово, основні засоби передають свою вартість на виготовлену продукцію або виконану роботу частинами в міру зносу.

На залізничному транспорті до основних засобів належать залізничні колії, будови, мости, тунелі, лінії СЦБ та зв'язку, локомотиви, вагони всіх типорозмірів, машини та обладнання, інструменти та пристосування, покілометровий запас рейок тощо. Питома вага основних засобів відносно загальної сукупної вартості всього майна залізниць складає більш як 90 %. Тому поліпшення використання господарських ресурсів на залізничному транспорті в першу чергу залежить від того, наскільки ефективно використовуються основні засоби.

Якщо виходити з поняття основних засобів, яке міститься в П(С)БО 7 "Основні засоби", до основних засобів належать матеріальні активи, які підприємство утримує з метою їх використання у процесі виробництва або постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам, а також для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій: при цьому очікуваний термін використання (експлуатації) цих активів мусить бути більшим за один рік (або один операційний цикл, якщо він перевищує рік).

Вкладання в майно приватного користування складають на залізничному транспорті переважну частину інвестованого капіталу, і хоча основні засоби належать до найменш ліквідної частини активів, питання їхньої реалізації є досить впливовим та істотним для фінансового маневрування на підприємствах залізничного транспорту. Користування основними засобами тісно пов'язане з ефективністю інвестування підприємств, визначенням оптимального обсягу капітальних вкладень, що відіграє в менеджменті важливу роль.

У процесі освоєння вимог П(С)БО 7 "Основні засоби" виключно важливе значення має не тільки нова система обліку, а насамперед економічний зміст термінів, що наведені у стандарті. Розкриймо значення найважливіших з них:

– амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації);

– вартість, яка амортизується, – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості;

– група основних засобів – сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних активів;

– зменшення корисності – втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активів над сумою очікуваного відшкодування;

– знос необоротних активів – сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку їх корисного користування;

– ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією);

– об'єкт основних засобів – закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремих конструктивно-відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент. Внаслідок цього кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно. Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку, як окремих об'єктів основних засобів;

– подібні об'єкти – об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість;

– первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів;

– переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки;

– строк корисного використання (експлуатації) – очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг);

– сума очікуваного відшкодування – найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість.

Значення наведених термінів необхідно використовувати в практичній діяльності підприємств для цілей бухгалтерського обліку, аудиту й аналізу ефективності використання основних засобів підприємства.

На підприємствах залізничного транспорту основні засоби враховуються на балансах підприємств, які їх використовують. Так, локомотиви знаходяться на балансах локомотивних депо, пасажирські вагони, рефрижераторний рухомий склад - на балансах вагонних депо. Вантажні вагони та контейнери, що рухаються по всій мережі залізниць України, враховуються на балансах фінансово-економічних служб залізниці. Житлові та адміністративні споруди, а також будівлі та споруди служб руху, сигналізації та зв'язку, контейнерних перевезень і комерційної роботи, пасажирської служби (крім вокзалів позакласних, а також I, II та III класів) враховуються на балансах дистанцій цивільних споруд.

Успішне вирішення завдань управління основними засобами та обґрунтування інвестиційної політики щодо них вимагає ефективного обліку та різностороннього використання інформації.

Виходячи з вищенаведеного, головними завданнями обліку основних засобів є:

- оперативне і достовірне відображення руху основних засобів, тобто їх надходження, вибуття й переміщення;
- контроль за їх наявністю та збереженням у місцях експлуатації;
- своєчасне й точне обчислення зносу (амортизації) основних засобів і правильне відображення його в обліку;
- визначення витрат на ремонт, а також контроль за раціональним використанням коштів на поліпшення необоротних активів;
- виявлення об'єктів, які не використовуються;
- контроль за ефективністю використання основних засобів з метою підвищення ефективності функціонування машин, обладнання і т. ін.;
- оперативне забезпечення керівництва підприємства необхідною інформацією про стан основних засобів, одержання необхідної інформації для аналізу й аудиту основних засобів, а також для складання статистичної й фінансової звітності.

В умовах поглиблення ринкових відносин зросла відповідальність залізниць за використання основних виробничих засобів. Достовірна облікова інформація про наявність і рух основних засобів, одержана на підставі використання комп'ютерної техніки, дозволяє моделювати та прогнозувати показники ефективності їх використання.

Наказом Укрзалізниці від 03.07.2000 р. № 254-Ц затверджено «Методичні рекомендації щодо застосування на залізничному транспорті П(С)БО 7 «Основні засоби». Зазначені рекомендації визначають методологію формування в бухгалтерському обліку підприємств залізничного транспорту інформації про основні засоби та інші нематеріальні активи.

3.2. Класифікація та оцінка основних засобів

Основою побудови обліку основних засобів є їх класифікація, яка забезпечує єдність групування основних засобів на підприємствах всіх галузей народного господарства.

Відповідно до діючої класифікації основні засоби групують в обліку за такими ознаками:

1. За операціями народного господарства:
 - промисловість;
 - будівництво;
 - сільське господарство;
 - транспорт;
 - зв'язок тощо.
2. Залежно від сфери експлуатації:
 - виробничі;
 - невиробничі.
3. За належністю:
 - власні;
 - орендовані.
4. За ступенем використання у виробничій та господарській діяльності:
 - діючі;
 - недіючі;
 - у запасі та на консервації.
5. За натурально-речовим складом:
 - будівлі;
 - споруди;
 - передавальні пристрої;
 - машини та обладнання;
 - транспортні засоби;
 - виробничий інвентар та приладдя;
 - господарський інвентар;
 - робоча і продуктивна худоба;
 - багаторічні насадження;
 - інші основні засоби.

Обов'язковим нормативним документом сучасної організації бухгалтерського обліку є П(С)БО 7 «Основні засоби», який передбачає такі групи основних засобів, однакових за технічними характеристиками, призначенням і способом використання:

- 1) земельні ділянки;
- 2) капітальні витрати на поліпшення ґрунтів;
- 3) будівлі на споруди;

- 4) машини та обладнання;
- 5) транспортні засоби;
- 6) інструменти, прилади та інвентар;
- 7) робоча і продуктивна худоба;
- 8) багаторічні насадження;
- 9) інші основні засоби.

Основні засоби відображені в балансі за двох умов:

- 1) існує вірогідність одержання економічних вигод від використання основного засобу;
- 2) його оцінка достовірно визначена.

Щодо вірогідності та одержання економічних вигод підприємство повинно визначити цілі використання такого основного засобу. Згідно з П(С)БО 7 такими цілями є:

- використання основного засобу в процесі виробництва;
- використання основного засобу для надання його в оренду іншим особам;
- для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій.

Важливим етапом організації обліку основних засобів є визначення одиниці обліку. Такою одиницею прийнято вважати інвентарний об'єкт, що являє собою закінчену споруду з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання самостійних функцій. Інвентарним об'єктом вважається також відокремлений комплекс конструктивно об'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування та прилади, загальне управління, єдиний фундамент, внаслідок чого кожний предмет може виконувати свої функції, а увесь комплекс певну роботу. Наприклад, інвентарними об'єктами вважаються окремий локомотив; окрема будівля з усіма пристосуваннями водопостачання, каналізації, опалення, світла; окремий токарний верстат; автоматична лінія тощо. У площині інвентарних об'єктів організується облік наявності та руху основних засобів, а також їх ремонт. Кожному об'єкту основних засобів присвоюється інвентарний номер на момент його надходження на підприємство (під час оприбуткування). Під цим номером об'єкт враховується в обліку до моменту вибуття з експлуатації. Цей номер вказується у всіх документах, що відображають рух об'єкта, а також у регістрах аналітичного обліку основних засобів.

Достовірна оцінка основних засобів здійснюється на підставі П(С)БО 7 "Основні засоби" та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов'язань, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (надалі - Інструкція). Нормативні документи передбачають дві оцінки вартості основного засобу:

- первісна вартість;

- справедлива вартість.

Первісна вартість основного включає такі витрати:

- фактичну вартість об'єкта;
- вартість усіх податків і зборів, що включаються до ціни засобу, за винятком ПДВ;

- витрати на транспортування;

- витрати на державну реєстрацію, на приведення об'єкта в робочий стан (підготовка будівельного майданчика, початкові й заготівельні витрати зі страхування, витрати на встановлення, монтаж і налагодження, на оплату послуг спеціалізованих підприємств і фахівців, включаючи прямі витрати на оплату праці робітників, які забезпечують процес введення об'єкта основного засобу в експлуатацію, тощо).

Зміна первісної вартості основних засобів допускається тільки у випадках добудови, дообладнання, реконструкції, капітального ремонту та часткової ліквідації відповідних об'єктів.

Не включаються до складу первісної вартості основного засобу і відображаються як витрати:

- оплата відсотків за кредит, залучений для купівлі основного засобу;

- понаднормативні суми відходів, понаднормативні витрати на оплату праці;

- загальногосподарські витрати.

Справедлива вартість основного засобу визначається сумою, яку можна одержати за нього в операціях обміну між поінформованими, зацікавленими та незалежними сторонами. Згідно з додатком до П(С)БО 19 справедлива оцінка основних засобів визначається таким чином:

- земля й будівлі - ринкова вартість;

- машини й обладнання - ринкова вартість.

За відсутності даних про ринкову вартість – це відновлена вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки.

Ринкова вартість може бути встановлена за біржовою вартістю або за даними прайс-листів тощо. Таке твердження ґрунтується на принципі обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати завищенню оцінки активів.

Як відновлена вартість (вартість відновлення за сучасних умов і цін) може виступати експертна оцінка основного засобу, проведена незалежними експертами.

Виходячи з вимог Інструкції, зарахування на баланс основного засобу, який придбано за гроші або споруджено підрядним способом, відбувається за його первісною вартістю, а справедлива оцінка застосовується під час проведення переоцінки пасивного основного засобу власними силами, при одержанні основного засобу безоплатно або як

внесок у статутний капітал, а також при здійсненні бартерних операцій з основними засобами.

Оцінка основного засобу, споруджуваного власними силами, проводиться з застосуванням первісної вартості. При цьому первісна вартість включає прямі й накладні витрати, які пов'язані з таким спорудженням. Не включаються до складу первісної вартості такого об'єкта понаднормативні відходи, понаднормативні витрати на оплату праці та відсотки за кредит, залучений для такого спорудження. При цьому первісна вартість такого основного засобу не повинна перевищувати його справедливої оцінки. Додатну різницю між фактичною та справедливою вартістю відносять до складу витрат підприємства і відображають у Звіті про фінансові результати.

Згідно з П(С)БО 7 існує різновид основних засобів, які обов'язково вимагають значного часу для підготовки їх використання за призначенням або реалізації. Такі об'єкти належать до кваліфікованих активів.

Кваліфікованими активами є будівлі і споруди, які зводяться на замовлення спеціалізованими підприємствами. При формуванні собівартості кваліфікованих активів витрати на оплату відсотків за кредитом, залученим для виконання кваліфікаційних актів, включаються до складу їхньої первісної вартості.

У поточному обліку основні засоби відображаються за первісною (відновленою) вартістю. При цьому в балансі основні засоби показуються у залишковій вартості, а довідково (без включення до підсумку балансу) вказується первісна вартість та сума їх зносу.

3.3. Документальне оформлення, облік наявності та руху основних засобів

Усі операції, пов'язані з рухом основних засобів, оформляються первинними документами, які забезпечують правильність і своєчасність їх обліку.

На підприємства залізничного транспорту основні засоби надходять та збільшуються за вартістю головним чином внаслідок капітальних вкладень у будівництво, придбання за планом, одержання від інших підприємств за плату, оприбуткування надлишків основних засобів, виявлених під час інвентаризації, а також внутрішнього переміщення.

Основні засоби вибувають із підприємства внаслідок часткової або повної ліквідації, безоплатної передачі їх іншим підприємствам або особам, реалізації, а також як нестача, виявлена під час інвентаризації.

Прийняття основних засобів в експлуатацію здійснюється комісією, яка призначається для цього наказом керівника підприємства. Як правило, на підприємстві створюється постійно діюча комісія, до складу якої включають головного механіка, спеціаліста з будівництва, інженера з

техніки безпеки, бухгалтера, робітника, якому здається під відповідальність об'єкт основних засобів.

Введення у дію об'єктів основних засобів, а також їх купівлю комісія оформляє актом прийняття-передачі основних засобів за формою 03-1 (Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352 «Про затвердження планових форм первинного обліку») в одному примірнику на кожен об'єкт. Складання спільного акта на декілька об'єктів основних засобів, що приймаються, допускається лише відносно господарського інвентарю, інструментів, обладнання, якщо ці об'єкти однотипні, мають однакову вартість, приймаються одночасно і під відповідальність тієї самої особи.

Акт є одним первинним бухгалтерським документом, в якому вказується склад комісії, характеристика об'єкта, джерело придбання (введення), рік побудови чи випуску заводом, дата введення в експлуатацію, коротка технічна характеристика, результати випробування, відповідність технічним умовам, висновок комісії. Вказується також, хто прийняв відомості для нарахування зносу. Якщо на підприємство надходять основні засоби, які вже були в експлуатації, то в акті зазначають суму зносу.

Оформлений акт разом із доданою технічною документацією після затвердження керівником підприємства передається в бухгалтерію.

На підприємствах залізничного транспорту введення деяких об'єктів основних засобів потребує складання спеціальних актів державного прийняття.

Прийняття закінчених робіт з добудови та дообладнання об'єктів, які проводяться в порядку капітальних вкладень і збільшують його балансову вартість, оформлюється актом прийняття-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (ф. 03-2).

Якщо ремонт, реконструкцію та модернізацію виконує стороннє підприємство, акт складають у двох примірниках. Другий примірник передають підприємству, яке проводило капітальний ремонт, реконструкцію, модернізацію.

Акти зберігають протягом усього терміну експлуатації об'єкта і протягом трьох років і одного місяця після його списання з обліку за умови, що в цей час було проведено документальну ревізію.

Бухгалтерія на підставі цих документів відкриває інвентарну картку, надає об'єкту інвентарний номер, який потім проставляється в акті прийняття-передачі. Інвентарні картки – це підстава для ведення аналітичного обліку основних засобів.

Облік об'єктів основних засобів за місцем їх розташування (експлуатації, зберігання) здійснюється в інвентарному списку (ф. 03-9) в осіб, відповідальних за їх збереження. Підприємствам дозволяється вести облік об'єктів за місцем їхнього знаходження в інвентарних картках, які в цьому випадку бухгалтерія виписує у двох примірниках, другий примірник

передається за місцем розташування об'єкта. В разі переміщення об'єкта цей примірник (форма 03-6) разом із накладною на переміщення передається за новим місцем розташування. Накладна на внутрішнє переміщення складається у двох примірниках працівником підрозділу-здавача. Перший примірник передається в бухгалтерію, а другий залишається в підрозділі, який передав основні засоби. Аналогічна накладна виписується у випадку передачі основних засобів з запасу в експлуатацію.

Якщо під час переміщення основного засобу проводиться його частковий чи повний демонтаж, то це оформляється актом за ф 03-3. Витрати на новому місці в цьому випадку списуються за рахунок коштів фінансування капітальних вкладань і додаються до балансової вартості об'єкта.

Якщо має місце безоплатна передача основних засобів іншому підприємству або продаж стороннім організаціям, на кожний інвентарний об'єкт складається акт за ф. 03-1. Передача об'єкта основних засобів у порядку реалізації оформляється товарно-транспортною накладною (рахунком-фактурою), в якій бухгалтерія визначає первісну чи відновлену вартість об'єкта, нараховує знос за час експлуатації, відпускну ціну, ПДВ та ін.

У випадку списання об'єктів основних засобів, що непридатні для подальшої експлуатації, також створюється спеціальна комісія, як і для прийняття об'єкта. Комісія складає акт на списання основних засобів автотранспорту – акт за ф. 03-4. У цьому акті наводиться найменування об'єкта, його інвентарний номер, дата введення в експлуатацію, місце експлуатації, первісна вартість, сума нарахованого зносу за час експлуатації, обґрунтування необхідності списання з балансу, витрати на ліквідацію об'єкта та вартість матеріалів, одержаних від ліквідації. В акті робиться розрахунок результатів ліквідації.

Під час складання акта на списання автотранспортних засобів, крім того, вказується пробіг автомобіля, а при списанні основних засобів, що вибули внаслідок аварії, додається акт про аварію з причинами, що викликали аварію, і заходами, які вжиті до винних осіб.

Акт на списання у двох примірниках затверджується керівником підприємства. Перший примірник передається в бухгалтерію, другий залишається в матеріально відповідальній особі і слугує обґрунтуванням для здачі на склад матеріалів, одержаних внаслідок ліквідації об'єкта.

Для одержання аналітичних даних про наявність і рух основних засобів за класифікаційними ознаками бухгалтерія на підставі підсумкових даних інвентарних карток за звітний місяць заповнює картку обліку руху основних засобів за ф. 03-8. Ці картки ведуться окремо за кожною галузевою групою та ознакою використання основних засобів, а в галузевій групі основної діяльності підприємства - за видами основних засобів.

На орендовані основні засоби інвентарні картки не відкриваються. Регістром аналітичного обліку в орендаря є одержана від орендодавця копія інвентарної картки, яка зберігається в бухгалтерії орендаря окремо.

3.4. Аналітичний облік основних засобів

Одиницею обліку основних засобів є окремий інвентарний об'єкт – закінчений прилад з усіма пристроями та приладдям до нього або конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій і певної роботи. Інвентарним об'єктом визнається також відокремлений комплекс конструктивно поєднаних предметів однакового чи різного призначення, які мають для їх обслуговування спільні приладдя та пристрої, спільне управління, єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу, лише в складі комплексу і аж ніяк не самостійно.

Для організації обліку та забезпечення контролю за збереженням основних засобів кожному інвентарному об'єкту, незалежно від того, чи знаходиться він в експлуатації, чи в запасі, надається відповідний інвентарний номер. Цей номер зберігається за об'єктом на весь час його знаходження на цьому підприємстві. Інвентарні номери об'єктів, які вибули, не можуть надаватися іншим основним засобам із нових надходжень.

Аналітичний пооб'єктний облік основних засобів ведеться бухгалтерією на інвентарних картках у гривнях (без копійок). Інвентарна картка за ф. 03-6 використовується для обліку всіх видів основних засобів (будівель, споруд та ін.), а також для групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, які прийняті в експлуатацію одного календарного місяця і мають однакове виробничо-господарське призначення, технічну характеристику та вартість. Відкриваються інвентарні картки на кожен інвентарний об'єкт (групу). Якщо до інвентарного об'єкта належать окремі пристрої та приладдя, що складають із ним одне ціле, у тій самій картці наводиться перелік таких частин. До інвентарної картки недоцільно вносити всі техніко-економічні показники. Характеристика об'єктів повинна бути короткою та відображати індивідуальні особливості об'єкта. Переоцінені об'єкти основних засобів записуються за відновленою вартістю в розділі картки «Реконструкція, модернізація». Картки недіючих основних засобів групуються окремо. На залізничному транспорті для аналітичного обліку деяких видів основних засобів використовують спеціальні картки ф. 03-9. У картках цієї форми ведуть облік вантажних вагонів, контейнерів, агрегатів і вузлів тепловозів та електропотягів, старопритатних елементів верхньої побудови колії, кілометрового запасу рейок та інших об'єктів.

Інвентарні картки дозволяють не тільки контролювати технічний стан об'єкта, але й одержувати економічну інформацію, необхідність у якій

виникає у процесі експлуатації основних засобів. У бухгалтерії інвентарні картки розміщують у картотеці за галузями народного господарства, а всередині галузей - за групами класифікації основних засобів. Усередині кожної групи інвентарні картки розміщують за розділами: основні засоби в експлуатації, основні засоби на консервації. Об'єкти основних засобів в експлуатації та запасі групують у картотеці за місцем експлуатації. Орендовані основні засоби знаходяться наприкінці картотеки. Така побудова картотеки полегшує організацію поточного обліку основних засобів, а також підвищує оперативність пошуку необхідної інформації.

Записи в інвентарні картки бухгалтерія здійснює на підставі первинних документів про надходження, зміну вартості об'єктів, витрати на капітальний ремонт тощо.

3.5. Синтетичний облік основних засобів

Порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку та їхнє призначення встановлює Інструкція про застосування Плану рахунків.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби визначено в П(С)БО 7 «Основні засоби».

Для обліку та узагальнення інформації про наявність і рух власних чи отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, існує активний рахунок 10 "Основні засоби".

На дебеті рахунка 10 «Основні засоби» відображають надходження (придбання, створення, безоплатне отримання) на баланс підприємства основних засобів, облікованих за первісною вартістю; суму витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта; суму дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів; на кредиті – вибуття основних засобів внаслідок пожежі, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у випадку часткової ліквідації об'єкта основних засобів; суму уцінення основних засобів.

Рахунок 10 «Основні засоби» має такі субрахунки:

- Земельні ділянки;
- Капітальні витрати на поліпшення земель;
- Будинки та споруди;
- Машини та обладнання;
- Транспортні засоби;
- Інструменти, прилади та інвентар;
- Робоча і продуктивна худоба;
- Багаторічні насадження;
- Інші основні засоби.

3.6. Облік руху основних засобів

На підприємствах залізничного транспорту основні засоби оновлюються та збільшуються за вартістю головним чином за рахунок капітальних вкладень у будівництво, придбання за плату, а також безоплатного одержання від інших підприємств та організацій. Необхідність відображення операцій з надходження основних засобів виникає, крім того, під час виявлення раніше неврахованих об'єктів (наприклад, під час інвентаризації).

Витрати на придбання, доставку, встановлення та державну реєстрацію основних засобів включаються, як правило, до первісної вартості. Разом з тим багато чого залежить від умов надходження об'єктів основних засобів. Якщо об'єкти, що надійшли безкоштовно, не потребують монтажу, то їх оприбутковують за первісною вартістю з відображенням суми зносу. Якщо об'єкти надходять у демонтованому вигляді, їх оприбутковують також за первісною вартістю з відображенням зносу, але при цьому витрати на транспортування, встановлення та монтаж здійснюють за рахунок капітальних вкладень, тобто первісну вартість збільшують на суму цих витрат. Якщо оприбутковуються об'єкти, придбані за плату, то не тільки витрати на встановлення та доставку, але й їх залишкова вартість компенсується за рахунок коштів капітальних вкладень.

Таким чином, умови надходження об'єктів основних засобів відіграють важливу роль у правильному відображенні та формуванні їх первісної вартості.

Безоплатно одержані основні засоби в обліку відображаються бухгалтерськими записами:

Дебет рахунка 10 “Основні засоби”;

Кредит рахунка 424 “Безоплатно отримані необоротні активи”;

Дебет рахунка 424 “Безоплатно отримані необоротні активи”;

Кредит рахунка 745 “Дохід від безоплатно отриманих активів”;

Для обліку витрат на придбання або створення активів використовується активний рахунок 15 “Капітальні інвестиції”, який має такі субрахунки:

151 “Капітальне будівництво”;

152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”;

153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”;

154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”;

155 “Формування основного стада”.

За дебетом рахунка 15 “Капітальні інвестиції” відображається збільшення понесених витрат на придбання чи створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, за кредитом – їхнє зменшення

(введення у дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів і т. ін.).

На субрахунку 151 “Капітальне будівництво” відображаються витратами на будівництво, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом, для власних потреб підприємства. На цьому ж субрахунку обліковується обладнання, що належить до монтажу в процесі будівництва, і авансові платежі для фінансування цього будівництва.

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

Розглянемо бухгалтерський облік безоплатно одержаних основних засобів.

Приклад

На підприємство надійшли безоплатно основні засоби – автокран вартістю 20000 грн (термін експлуатації – 12 років). Витрати на транспортування автокрану склали 1400 грн, ПДВ - 280 грн.

На рахунках бухгалтерського обліку безоплатне надходження автокрана відобразиться як у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Відображено вартість безоплатно одержаного крана (термін експлуатації 12 років)	152	424	20000,00
2	Автокран зарахований до складу основних засобів за вартістю одержання	105	152	20000,00
3	Відображено витрати на транспортування	152	685	1400,00
4	Відображено податковий кредит за ПДВ на витрати з транспортування	644	685	280,00
5	Витрати транспортування включено до первісної вартості об’єкта	105	152	1400,00
6	Визнання доходу одночасно з нарахуванням амортизації (вартість нарахування поділили на термін експлуатації)	424	745	1666,67

На підприємства залізниць основні засоби надходять в основному за рахунок капітальних вкладень. Капітальні вкладення являють собою сукупність витрат на відновлення та поліпшення якісного стану засобів праці.

Бухгалтерський облік витрат на виготовлення: спорудження, придбання інвентарного об’єктів основних засобів, їх реконструкцію та модернізацію здійснюється на рахунку 15 “Капітальні інвестиції”.

Бухгалтерський облік витрат на будівництво об'єктів основних засобів здійснюється таким чином (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Сума витрат на проектні, будівельно-монтажні роботи згідно з рахунками підрядників і проектних організацій, якщо будівництво ведеться підрядним способом (без ПДВ)	151	631 632
2	Сума фактичних витрат на будівництво (або виготовлення), якщо будівництво ведеться господарським способом (без ПДВ)	151	205; 23; 651; 661 та ін.
3	Відображено суму ПДВ незалежно від способу будівництва	641	631; 632; 685
4	Одержано цільове фінансування на будівництво з зовнішніх джерел (бюджет, позабюджетні фонди)	311	48
5	Витрачено грошові кошти для розрахунків із постачальниками	631; 632	311; 312
6	Відображено суму цільового фінансування як докази майбутніх періодів	48	69
7	Відображено введення в експлуатацію об'єкта основних засобів за справедливою вартістю	10	151
8	Відображено різницю між собівартістю будівництва та справедливою вартістю (собівартість будівництва формує дебітовий оборот рахунка 15.1 "Капітальне будівництво". Така проводка складається, якщо собівартість будівництва більше від справедливої вартості об'єкта)	977	151
9	Відображається різниця між справедливою вартістю об'єкта та собівартістю його будівництва (якщо справедлива вартість об'єкта більше за собівартість будівництва)	151	719

Будівництво об'єктів основних засобів здійснюється господарським і підрядним способами, що треба враховувати в поточному обліку.

Розглянемо зміст господарських операцій та їх відображення в бухгалтерському обліку у випадку, коли спорудження основних засобів відбувається власними силами підприємства, тобто господарським способом.

Приклад

Локомотивне депо буде цех технічного огляду локомотивів господарським способом.

Споруджуючи будівництво, підприємство використало будівельних матеріалів на суму 25000 грн, ПДВ - 5000 грн, оплата праці виробничого персоналу склала 2000 грн, витрати на оплату монтажних і проектно-

дослідницьких робіт – 3333,34 грн, ПДВ - 666,67 грн, витрати на державну реєстрацію – 300 грн (без ПДВ), витрати на страхування майна – 1000,0 грн. На підставі експертної оцінки визначено, що справедлива вартість об'єкта складає 31000 грн.

Перш за все визначимо первісну вартість споруджуваного об'єкта:	
будівельні матеріали	+30000,00
ПДВ	-5000,00
оплата праці виробничого персоналу (з урахуванням ЄСВ)	+2000,00
оплата монтажного і проектно-дослідницьких робіт	+4000,00
ПДВ	-666,67
витрати на держреєстрацію	+300,00
<u>витрати на страхування</u>	<u>+1000,00</u>
Разом	31633,33

У реєстрах бухгалтерського обліку господарські операції, що пов'язані з будівництвом цеху технічного огляду локомотивів господарським способом, будуть відображені як у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Придбано матеріали для будівництва, без ПДВ	205	631	25000,00
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	5000,00
3	Відображено капітальні вкладення на вартість матеріалів	151	205	25000,00
4	Відображено капітальні вкладення на суму оплати праці виробничого персоналу	151	661 651	2000,00
5	Відображено капітальні вкладання на вартість монтажних і проектно-дослідницьких робіт	151	631	3333,33
6	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	666,67
7	Відображено капітальні вкладення на вартість держреєстрації	151	631	300,00
8	Відображено капітальні вкладання на вартість страхування майна	151	655	1000,0
9	Відображено введення будівлі в експлуатацію	103	151	31000,00
10	Різниця між собівартістю будівництва та справедливою вартістю списується на інші витрати (31466,66-31000,00)	977	151	633,33

Слід пам'ятати, що у випадках перевищення вартості будівництва над справедливою вартістю необхідно суму цього перевищення списати на інші витрати звичайної діяльності і відобразити у Звіті про фінансові результати. У підсумку первісна вартість об'єкта будівництва визнана на рівні його справедливої вартості і дорівнює 31000 грн.

Якщо будівництво здійснюється підрядним способом, то порядок відображення операцій у регістрах бухгалтерського обліку практично аналогічний порядку придбання основних засобів за грошові кошти.

Облік придбання основних засобів за плату здійснюється з урахуванням необхідності його монтажу, можливостей одержання цільового фінансування для придбання основних засобів і т. ін.

У випадку придбання устаткування, яке вимагає монтажу, будівельних матеріалів і конструкцій, бухгалтерські записи будуть такими, як у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Відображено суму згідно з рахунком постачальника, без ПДВ	205	631; 632
2	Відображено суму транспортних витрат з доставки та інших витрат, що пов'язані з придбанням основних засобів, без ПДВ	205	631; 632 685
3	На суму ПДВ, які включено в рахунок постачальником (транспортною організацією)	641	631; 632; 685
4	На вартість придбання (оп. 1+оп. 2) під час передачі в монтаж	152	205
5	На суму згідно з рахунком підрядникам за виконані з монтажу обладнання	152 641	631 632
6	На суму фактичних витрат з монтажу виробничого обладнання, якщо роботи виконано господарським способом	152	23; 65; 66; 20 та ін.
7	На суму кредиту, одержаного в банку для купівлі обладнання, яке потребує монтажу	311	601
8	На суму нарахованих відсотків за одержаний кредит	951	601
9	Оплачено транспортні та інші витрати, що пов'язані з придбанням (оп. 2+оп. 3)	631; 632; 685	311
10	Відображено введення в експлуатацію об'єкта основних засобів (сума за дебетом рахунка 15.2)	10	152
11	Оплачено вартість основних засобів	631; 632	311

Приклад

На підприємство надійшло обладнання, що вимагає монтажу, від вітчизняного виробника. У накладній 01112 від 12.12.200X р. зазначено (грн):

Вартість за відпускнуою ціною виробника, без ПДВ	3000,00
ПДВ (20 %)	600,00
Транспортні витрати з доставки	120,00
ПДВ на транспортні послуги (20 %)	24,00

До сплати **3744,00**

У обліку це буде відображено, як у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

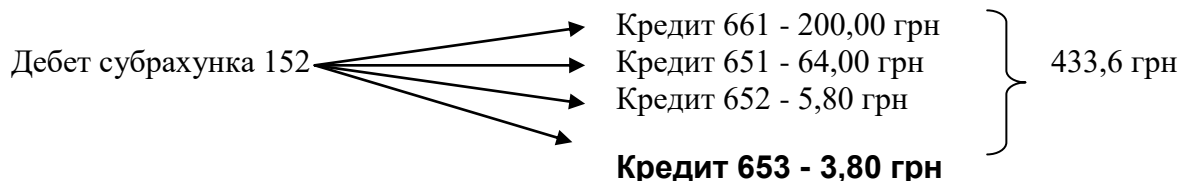
№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Оприбутковано обладнання на склад	205	631	3120,00
2	Відображено суму ПДВ	644	631	624,00
3	Обладнання 18.12.200X р. передано в монтаж (господарським способом)	152	205	3120,00

Фактичні витрати з монтажу обладнання склали (грн):

вартість витрачених матеріалів	160,00
нарахована заробітна плата робітникам	200,00
нарахований єдиний внесок відповідно до класу професійного ризику виробництва (36,8%)	73,6
Разом	433,60

Витрати з монтажу збираємо за дебетом субрахунка 152 з кредиту відповідних рахунків:

Кредит субрахунка 201 - 160,00 грн



Одержаний бюджет фінансування у розмірі 1800 грн на придбання обладнання, яке вимагає монтажу, відобразиться записом

Дебет субрахунка 311 Кредит субрахунка 48 – 1800 грн

Одержані кошти (цільового фінансування) використані для розрахунків з постачальниками. З поточного рахунка в банку перераховано решту суми заборгованості постачальникам:

Дебет субрахунка 631 Кредит субрахунка 311 – 1800 грн

Дебет субрахунка 631 Кредит субрахунка 311 – 1944 грн (3744-1800)

Суму цільового фінансування відображено як доходи майбутніх періодів:

Дебет субрахунка 48 Кредит субрахунка 69 – 1800 грн

Обладнання зараховується до складу основних засобів на підставі акта прийняття-передачі від 25.12.200X р.

Дебет субрахунка 10 Кредит субрахунка 152 – 3555,60 грн (3120+433,60)

На залізничному транспорті основні засоби, які надходять до підприємств за плату, не потребують монтажу. Це переважно стосується транспортних засобів, вантажно-розвантажувального обладнання, верстаного обладнання. У цьому випадку придбання основних засобів за грошові кошти відображено такими бухгалтерськими записами (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Відображено суму згідно з рахунком постачальника (без ПДВ), а також інші витрати з придбання	152	631; 632; 685
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631; 632; 682
3	Одержане цільове фінансування на придбання основних засобів (зовнішні джерела: бюджет, позабюджетні фонди і т. ін.)	311	48
4	Витрати грошових коштів на придбання об'єкта основних засобів і для розрахунків із постачальником	152; 631; 632	311
5	Відображено суму цільового фінансування як доходи майбутніх періодів	48	69
6	Відображено суму одержаного в банку кредиту на придбання основних засобів	311	601
7	Нараховано суму відсотків за одержаний кредит	951	684
8	Оплачені послуги за транспортування та інші витрати придбання	631; 632; 685	311
9	Відображено введення в експлуатацію об'єкта основних засобів	10	152
10	Оплачено вартість основних засобів	631; 632	311

Приклад

Дистанція електрозв'язку купує легковий автомобіль за 27500 грн ПДВ - 5500,00 грн. Під час придбання оплачено 3 % збір у Пенсійний фонд. На придбання автомобіля використано короткостроковий кредит, одержаний в банку в розмірі 27500 грн під 25 % річних. Витрати на транспортування автомобіля склали 500 грн, ПДВ - 100,00 грн, вартість послуг з державної реєстрації автомобіля - 90 грн (без ПДВ).

Визначимо первісну вартість легкового автомобіля згідно з П(С)БО 7 (грн):

Договірна вартість	+33000,00
ПДВ	-5500,00
Збір у Пенсійний фонд (33000 x 0,03)	+990,00
Витрати на транспортування	+600,00
ПДВ	-100,00
Витрати на реєстрацію	+90,00
Усього первісна вартість	29080,00

В бухгалтерському обліку будуть зроблені записи, як у табл. 3.7.

Таблиця 3.7

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Одержано кредит у банку на купівлю легкового автомобіля	311	601	33000,00
2	Нараховану суму відсотків за одержаний кредит	951	601	8256,00
3	Сплачено збір у Пенсійний фонд (3%)	651	311	990,00
4	Оприбутковано легковий автомобіль	152	631	27500,00
5	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631	5500,00
6	Відображено витрати на транспортування	152	631	500,00
7	Відображено податковий кредит з ПДВ з транспортування	641	631	100,00
8	Оплачено послуги з транспортування	631	311	600,00
9	Відображено витрати на держреєстрацію	152	631	90,00
	Нараховано збір у Пенсійний фонд	152	651	990,00
10	Відображено введення автомобіля в експлуатацію	105	152	29080,00
11	Оплачено витрати на держреєстрацію	631	311	90,00
12	Оплачено вартість автомобіля	631	311	33000,00

Одним із способів надходження основних засобів на підприємство є передача необоротних активів як внесок до статутного капіталу. Але цей спосіб надходження основних засобів на підприємствах залізничного транспорту з державною формою власності практично не застосовується.

Облік операцій, що пов'язані з бартером основних засобів

Найважливішою передумовою відображення в обліку господарських операцій, що пов'язані з бартером основними засобами, є визнання подібного чи неподібного активу.

Згідно з П(С)БО 15 “Дохід” подібні активи – це активи, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість. Всі інші активи, що не відповідають цьому визначенню, вважаються неподібними.

Розглянемо насамперед бартер подібними основними засобами, маючи на увазі, що в цьому випадку балансова вартість одержаного активу дорівнює активу, що передається. При цьому фінансовий результат такої операції не визначається.

Приклад

Підприємство обміняло легковий автомобіль (первісна вартість – 42400 грн, балансова вартість – 38400 грн, справедлива вартість – 40000 грн) на пасажирський мікроавтобус (первісна вартість – 40000 грн, балансова вартість – 36000 грн, справедлива вартість – 40000 грн).

Визначаємо балансову вартість обмінюваних об'єктів і відобразимо цю операцію в регістрах бухгалтерського обліку.

Справедлива вартість автомобіля і мікроавтобуса однакова, отже, активи є подібними. Таким чином, первісна вартість мікроавтобуса дорівнює балансовій вартості автомобіля, дорівнює балансовій вартості мікроавтобуса, що вибув, і складає 36000 грн.

У зв'язку з цим постає питання, як сформувавши договірну ціну, яка необхідна для відображення в податковому обліку податкових зобов'язань з ПДВ та податком на прибуток. Договірна ціна не може бути нижчою за справедливу вартість. Найчастіше під час обміну подібними активами договірна ціна встановлюється на рівні справедливої вартості. Тому в нашому прикладі приймаємо за договірну вартість справедливу оцінку обмінюваних основних засобів 40000 грн, ПДВ 8000 грн, разом – 48000 грн.

Перш ніж розглядати бухгалтерський облік цієї операції звернемося до вимог П(С)БО 15 “Дохід”, згідно з яким дохід (виторг) не визнається за обміну продукцією, товарами, послугами та іншими активами, які подібні за призначенням і мають однакову справедливу вартість. Отже, внаслідок проведення такої бартерної операції у нас не виникає не лише фінансових результатів, але й доходу.

Крім того, відображаючи дебіторську та кредиторську заборгованість за цією операцією, ми повинні мати на увазі (П(С)БО 1) принцип достовірності, тобто відображати суми заборгованостей виходячи з первісної вартості об'єктів.

Таким чином відображення в облікових регістрах буде засновано на даних, наведених у табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Фактор	Бухгалтерський облік
Доходи	Не виникають
Витрати	Не виникають
Податкові зобов'язання	Відображається сума, розрахована за правилами податкового обліку – 8000 грн
Податковий кредит	Відображається сума, розрахована за правилами податкового обліку – 8000 грн
Дебіторська заборгованість	Відображається фактична сума заборгованості, яка складається з балансової вартості одержаного об'єкта і суми ПДВ. Для того, хто передає автомобіль: 38400 грн + 8000 грн = 46400 грн. Для того, хто передає мікроавтобус: 36000 грн + 8000 грн = 44000 грн.
Кредиторська заборгованість	Відображається фактична сума заборгованості, яка складається з балансової вартості одержаного об'єкта і суми ПДВ. Для того, хто одержує мікроавтобус : 38400 грн + 8000 грн = 46400 грн. Для того, хто одержує автомобіль: 36000 грн + 8000 грн = 44000 грн.

На рахунках бухгалтерського обліку товарообмінні операції подібними основними засобами будуть відображені як у табл. 3.9.

Таблиця 3.9

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
<i>У покупця мікроавтобуса</i>				
	Відображено виникнення дебіторської та кредиторської заборгованості під час передачі автомобіля	377	631	46400
	Відображено виникнення податкових зобов'язань виходячи з договірної ціни	643	641	8000
	Списано суму зносу по автомобілю, який вибув	131	105	4000
	Списано залишкову вартість легкового автомобіля, який передано в погашення кредиторської заборгованості	631	105	38400
	Списано суму нарахованих раніше податкових зобов'язань	631	643	8000
	Одержано мікроавтобус у рахунок погашення дебіторської заборгованості	152	377	38400
	Відображення виникнення податкового кредиту	641	377	8000
8	Відображення введення в експлуатацію одержаного мікроавтобуса	105	152	38400
<i>У продавця мікроавтобуса</i>				
1	Відображено виникнення дебіторської та кредиторської заборгованості під час одержання автомобіля	377	631	44000
2	Відображення виникнення податкових зобов'язань виходячи з договірної ціни	643	641	8000
3	Одержання автомобіль у рахунок погашення дебіторської заборгованості	152	377	36000
4	Нараховано суму податкового кредиту з ПДВ	644	377	8000
5	Списано суму зносу	131	105	4000
6	Списано залишкову вартість мікроавтобуса, який передано в погашення кредиторської заборгованості	631	105	36000
	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	8000
7	Списано суму нарахованих раніше податкових зобов'язань	631	643	8000
8	Відображено введення в експлуатацію одержаного автомобіля	105	152	36000

У наведеному прикладі розглянуто ситуацію обміну подібними основними засобами за умови, що справедлива вартість таких активів вища за їхню балансову залишкову вартість. Якщо справедлива вартість таких об'єктів буде нижчою від їхньої балансової вартості, то первісною вартістю обмінюваних об'єктів буде їхня справедлива вартість, а різниця підлягатиме включенню до складу витрат звітного періоду.

Розглянемо порядок відображення в обліку операцій з бартеру неподібними основними засобами (активами).

Неподібними є активи, які мають різну справедливу вартість і (або) різне функціональне призначення.

Сума доходу за бартерним контрактом визначається (П(С)БО 15) за справедливою вартістю активу, одержаного чи належного до одержання підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів і їхніх еквівалентів. У цьому випадку, якщо справедливу вартість таких об'єктів неможливо достовірно визначити, дохід визначається за справедливою вартістю об'єктів, переданих за цим бартерним контрактом.

При цьому згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби” первісна вартість основного засобу, що придбано в обмін на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, яку передано (одержано) під час обміну.

Приклад

Підприємство обміняло легковий автомобіль (первісна вартість – 42400 грн, балансова вартість – 38400 грн, справедлива вартість – 40000 грн) на комп'ютер (первісна вартість – 16000 грн, балансова вартість – 14000 грн, справедлива вартість – 12000 грн) з доплатою 28000 грн.

Визначаємо балансову вартість одержаного автомобіля (комп'ютера), дохід за цією операцією та відобразимо операцію в регістрах бухгалтерського обліку.

Відомо, що обмінювані об'єкти є неподібними не лише за справедливою вартістю, але й за функціональним призначенням; таким чином, у цій операції з'явиться фінансовий результат. Первісна вартість одержаного комп'ютера дорівнюватиме різниці між справедливою вартістю переданого автомобіля (40000 грн) і грошовою компенсацією (28000 грн), тобто 12000 грн. У свою чергу, первісна вартість одержаного автомобіля дорівнюватиме справедливій вартості переданого комп'ютера (6000 грн) плюс сума грошової компенсації (14000 грн), тобто 20000 грн.

Дохід від операції з передачі автомобіля згідно з П(С)БО 15 дорівнює справедливій вартості одержаного комп'ютера плюс сума грошової компенсації $40000 - 28000 = 12000$ грн.

Фінансовий результат від передачі автомобіля складатиме
Дохід — Балансова вартість автомобіля = $40000 - 38400 = 1600$ (прибуток).

Фінансовий результат від передачі комп'ютера складатиме
Дохід — Балансова вартість комп'ютера = $12000 - 14000 = 2000$ (збиток).

Зведемо результати наших розрахунків у табличну форму (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

<i>У сторони, яка передає автомобіль і одержує комп'ютер</i>	<i>У сторони, яка передає комп'ютер і одержує автомобіль</i>
<i>Первісна вартість</i>	
<i>комп'ютера</i>	<i>автомобіля</i>
Первісна вартість одержаного комп'ютера дорівнює різниці між справедливою вартістю переданого автомобіля і грошовою компенсацією, тобто 40000 грн – 28000 грн = 12000 грн	Первісна вартість одержаного автомобіля дорівнює справедливій вартості переданого комп'ютера плюс сума грошової компенсації, тобто 12000 грн + 28000 грн = 40000 грн
<i>Дохід</i>	
<i>від передачі автомобіля</i>	<i>від передачі комп'ютера</i>
Дохід дорівнює справедливій вартості одержаного комп'ютера плюс сума грошової компенсації, тобто 12000 грн + 28000 грн = 40000 грн	Дохід дорівнює справедливій вартості одержаного автомобіля мінус сума грошової компенсації, тобто 40000 грн – 28000 = 12000 грн
<i>Фінансовий результат від бартерної операції</i>	
Фінансовий результат від передачі автомобіля дорівнює сумі доходу мінус балансова вартість автомобіля, тобто 40000 грн – 38400 грн = 1600 грн (прибуток)	Фінансовий результат від передачі комп'ютера дорівнює сумі доходу мінус балансова вартість комп'ютера, тобто 12000 грн – 14000 грн = 2000 грн (збиток)

Встановлення договірної ціни проводиться виходячи з максимальної справедливої вартості (у нашому прикладі – 40000 грн).

Таким чином, вартість цього бартерного договору доцільно прийняти в розмірі 40000 грн, ПДВ – 8000 грн.

Для відображення в облікових регістрах на підставі відповідних розрахунків маємо дані, як табл. 3.11.

Таблиця 3.11

<i>Показник</i>	<i>Бухгалтерський облік</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Доходи	Дохід від операції з передачі автомобіля дорівнює справедливій вартості одержаного комп'ютера плюс сума грошової компенсації: 12000 + 28000 = 40000 грн. Дохід від операції з передачі комп'ютера дорівнює справедливій вартості одержаного автомобіля мінус сума грошової компенсації: 40000 – 28000 = 12000 грн
Витрати	Балансова (залишкова) вартість легкового автомобіля – 38400 грн (для того, хто передає автомобіль). Балансова (залишкова) вартість комп'ютера – 14000 грн (для того, хто передає комп'ютер)
Податкові зобов'язання	Розраховано виходячи з договірної ціни – 8000 грн

Продовження табл. 3.11

<i>I</i>	<i>2</i>
Податковий кредит	Розраховано виходячи з договірної ціни – 8000 грн
Дебіторська заборгованість	Відображається фактична сума заборгованості з урахуванням ПДВ: для того, хто передає комп'ютер: 12000 грн + 8000 + 28000 = 48000 грн; для того, хто передає автомобіль: 40000 грн + 8000 грн = 48000 грн
Кредиторська заборгованість	Відображається фактична сума заборгованості з урахуванням ПДВ: для того, хто передає автомобіль: 40000 грн + 8000 грн = 48000 грн; для того, хто передає комп'ютер: 12000 грн + 8000 + 28000 = 48000 грн

Маючи всю вихідну інформацію, відобразимо господарські операції з бартеру неподібними основними засобами на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>У покупця комп'ютера</i>				
1	Списано суму зносу по автомобілю, який вибув	131	105	4000
2	Списано залишкову вартість автомобіля, який вибув	286	105	38400
3	Відображено дохід від вибуття легкового автомобіля	377	712	48000
4	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	8000
5	Відображено капітальні вкладення на вартість одержаного комп'ютера	152	631	12000
6	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	8000
7	Одержано грошові кошти, як доплату	311	631	28000
8	Відображено залік заборгованостей	631	377	48000
9	Відображено введення в експлуатацію комп'ютера	104	152	12000
10	Відображено фінансовий результат від реалізації (прибуток)	943	286	38400
		791	943	38400
		712, 791	791, 441	40000, 1600
<i>У покупця автомобіля</i>				
11	Відображено капітальні вкладення на первісну вартість автомобіля	152	631	40000
12	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	8000
13	Відображено суму податкового кредиту	644	631	8000
14	Відображено введення в експлуатацію автомобіля	105	152	40000

1	2	3	4	5
15	Списано суму зносу реалізованого комп'ютера	131	104	2000
16	Списано залишкову вартість комп'ютера	286	104	14000
17	Відображено дохід від обміну	377	712	20000
18	Списано суму нарахованих податкових зобов'язань	712	643	8000
19	Оплачено грошову компенсацію	377	311	28000
20	Проведено залік	631	377	48000
21	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	8000
22	Відображено фінансовий результат від реалізації (збиток)	791 712, 442	913 791, 791	14000 12000, 2000

У випадку товарообмінних операцій особливої уваги заслуговує аналітичний облік подібних об'єктів основних засобів. Ідеться про те, що виписана постачальником накладна на одержаний за бартером об'єкт (ф. ОЗ – 1) не відобразатиме даних, які необхідні в обліку такого об'єкта, у зв'язку з чим слід скласти додаткові первинні документи, наприклад оціночний акт у довільній формі.

3.7. Облік вибуття основних засобів

Під вибуттям основних засобів слід розуміти списання їх з балансу внаслідок безоплатної передачі іншим підприємствам, установам та організаціям, реалізації, ліквідації у зв'язку з непридатністю подальшого використання, вимушеної заміни, пов'язаної з руйнуванням, зносом або стихійним лихом тощо.

До вибуття не відносять переміщення основних засобів усередині господарства, пов'язаних зі списанням основних засобів з балансу підприємства, а знаходять відображення тільки в інвентарній картці.

Основні засоби списуються з балансу підприємства не тільки в разі їх вибуття, але й тоді, коли вони перестають відповідати критеріям визнання активу у відповідності з діючими стандартами бухгалтерського обліку.

У разі, коли об'єкт основних засобів вибуває з експлуатації та спеціально зберігається для продажу, його відображають у балансі в складі оборотних активів за нижчою з двох оцінок: за балансовою вартістю реалізації.

Фінансовий результат від списання основних засобів розраховують як різницю між балансовою вартістю об'єкта та очікуваною чистою сумою надходження від його продажу або ліквідації.

Прибуток або збиток від вибуття основних засобів відображають у Звіті про фінансові результати у складі інших доходів або витрат звичайної

діяльності. Проте, якщо причиною списання основних засобів була надзвичайна подія (аварія, пожежа тощо), відповідну суму прибутку (якщо основні засоби застраховані) або збитку відображають як фінансовий результат від надзвичайних подій.

Безкоштовну передачу основних засобів оформлюють актом приймання-передачі, складеним у двох примірниках стороною, що передає. При цьому в акті вказують первісну вартість об'єкта, ступінь його зносу, тощо. Одночасно з актом також у двох примірниках виписують авізо, яке виступає контрольним документом. Авізо не дозволяє стороні, що передає, списати основні засоби доти, доки вони не будуть оприбутковані стороною, що приймає. Приймаюча сторона у двох примірниках авізо робить відмітку про оприбуткування об'єкта, після чого один примірник передається стороні, яка передає для списання основних засобів.

Розглянемо варіант безоплатної передачі основних засобів одним із підприємств залізничного транспорту.

Приклад

Локомотивне депо прийняло рішення надати безоплатну допомогу технічному училищу і передати йому для навчальних цілей токарний верстат. Первісна вартість верстата 34600 грн, накопичений знос – 11200 грн.

В облікових реєстрах локомотивного депо безоплатна передача об'єкта основних засобів відобразиться як у табл. 3.13.

Таблиця 3.13

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Списується залишкова вартість переданого основного засобу	286	104	23400
2	Списується знос переданого основного засобу	131	104	11200
3	Відображено суму ПДВ, нараховану на залишкову вартість	943	641	4680
4	Визначення фінансового результату	943 791	286 943	28080 28080

Збиток локомотивного депо по безоплатній передачі верстата складає 28080 грн.

Безоплатна передача основних засобів може бути здійснена як за рішенням відповідних органів, уповноважених вирішувати ці питання, так і на підставі самостійно прийнятого підприємством рішення. Ця обставина має певне значення в обліку.

Якщо на підприємстві наявні надлишки, основні засоби, що не використовуються, то вони можуть бути продані іншим підприємствам та

організаціям. Здійснення продажу при цьому оформляють актом приймання-передачі ф. ОЗ-1, на підставі якого сторона, що реалізує, здійснить списання об'єкта зі складанням розрахункових документів, що подаються у банк для одержання платежу. Сума в розрахункових документах визначається, виходячи з договірної (продажної) ціни об'єкта, що реалізується, з урахуванням суми ПДВ. При цьому договірна ціна (продажна) може бути як вищою, так і нижчою за балансову (залишкову) вартість об'єкта основних засобів.

Приклад

Дистанція електров'язку прийняла рішення реалізувати трансформатор за 1800 грн (без ПДВ). Первісна вартість трансформатора 1600 грн, накопичений знос – 600 грн.

У бухгалтерському обліку дистанції електров'язку реалізація трансформатора за гроші повинна бути відображена як у табл. 3.14.

Таблиця 3.14

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Відвантажено трансформатор (основні засоби) та відображено дохід від реалізації	377	712	2160
2	Відображення суми податкових зобов'язань з ПДВ	712	641	360
3	Списано суму зносу	131	104	600
4	Списано залишкову вартість	286	104	1000
5	Надійшла від покупців оплата проданих основних засобів	311	377	2160
6	Списання доходу від реалізації основних засобів на фінансові результати	712	791	1800
7	Собівартість реалізованих основних засобів віднесено на фінансові результати	943 791	286 913	1000 1000
8	Фінансовий результат від реалізації основних засобів віднесено до нерозподіленого прибутку	791	441	800

Прибуток від реалізації трансформатора склав 800 грн.

З набранням чинності Податковим кодексом відбулися певні зміни в обкладанні операцій, із продажу основних засобів податком на прибуток та ПДВ.

Якщо продаж планується здійснити протягом року з моменту прийняття такого рішення, цей об'єкт переводиться до складу НАУП (п. 1 розд. II П(С)БО 27).

Залишкова вартість об'єкта списується бухгалтерським записом:

Дт 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»

Кт 10 «Основні засоби» (11 «Інші необоротні матеріальні активи»), а сума нарахованого зносу - проведенням Дт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» - Кт 10 (11).

Нарахування амортизації по таких основних засобах припиняється з місяця, що настає за місяцем переведення об'єкта основних засобів до складу НАУП.

У бухгалтерському обліку та фінансовій звітності на дату балансу основних засобів, які планують продати, відображаються за найменшою із двох величин - балансової вартості або чистої вартості реалізації (п. 9 розд. II П(С)БО 27).

Сума продажу відображається в загальноствановленому порядку, як продаж оборотних активів, тобто в складі інших операційних доходів (субрахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів») та витрат (субрахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих, запасів»).

Приклад

Головний матеріальний склад залізниці реалізує складське приміщення.

Вихідні дані:

первісна вартість об'єкта	150000 грн
нарахований знос	131200 грн
ціна реалізації об'єкта без ПДВ	22000 грн
податок на додану вартість (ПДВ – 20%)	4400 грн

Відобразимо цю операцію на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 3.15).

Таблиця 3.15

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Відображено дохід від реалізації	377	712	26400
2	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	712	641	4400
3	Списано нарахований знос реалізованого об'єкта	131	103	131200
4	Чиста вартість реалізації	286	103	18800
5	Списано вартість приміщень, утримуваних для продажу	943	286	18800
6	Надійшла оплата від покупця складу	311	377	26400
7	Списано дохід від реалізації основних засобів на фінансові результати	712	791	22000
8	Списання собівартості реалізованих основних засобів на фінансові результати	791	943	18800
9	Фінансовий результат від реалізації основних засобів віднесено до нерозподіленого прибутку	791	44.1	3200

У даному прикладі від реалізації приміщення складу одержаного прибутку у розмірі 3200 грн.

У тому викладі, якщо ціна реалізації менше від залишкової вартості, бухгалтерські записи будуть подібні, але фінансовим результатом від реалізації основних засобів буде збиток.

На відміну від податкового обліку, при якому фінансовий результат визначається тільки при реалізації основних засобів першої групи, у бухгалтерському обліку фінансовий результат визначається незалежно від того, до якої з груп належить об'єкт основних засобів.

У випадку коли об'єкт основних засобів стає непридатним для подальшої експлуатації і його недоцільно ремонтувати та реконструювати, він підлягає ліквідації. Згідно з діючим П(С)БО 7 об'єкт основних засобів виключається з активів, якщо він не відповідає критеріям визнання активів, тобто в результаті фізичного або морального зносу.

Крім того, об'єкти основних засобів ліквідують у випадках аварій, стихійних лих тощо.

У випадках часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість і знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

Ліквідацію основних засобів оформляють актом ф. ОЗ–4, в якому вказується первісна вартість об'єкта, сума зносу, причини ліквідації і т. ін. Акт складають в одному або трьох екземплярах залежно від того, хто його затвердив – керівник підприємства, з балансу якого об'єкт списується, чи керівник залізниці (в окремих випадках акт затверджується керівником Укрзалізниці).

Для оформлення ліквідації об'єктів рухомого складу, контейнерів, акт за ф. ОЗ–4 не складають. У цьому випадку використовують спеціальні форми технічних актів, затверджених Укрзалізницею.

Об'єкт ліквідують, а бухгалтерський облік цього процесу відображається тільки після затвердження акта, на підставі якого бухгалтерія фіксує вибуття об'єкта в інвентарній картці з відповідними записами на бухгалтерських рахунках.

Під час ліквідації об'єктів основних засобів у обліку роблять записи, як у табл. 3.16.

Таблиця 3.16

№ n/n	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
–	Відображено суму зносу об'єкта, що підлягає ліквідації	131	10
–	Списано залишкову вартість ліквідного об'єкта	976	10
–	Відображено суму витрат, пов'язаних з ліквідацією об'єкта	976	661; 65 та ін.
–	Відображено (оприбуткована) вартість одержаних від ліквідації об'єкта товарно-матеріальних цінностей	20	746
–	Відображено суму ПДВ (у разі ліквідації основних засобів)	976	641

Розглянемо можливі варіанти ліквідації основних засобів.

Приклад

Вагонне депо прийняло рішення про ліквідацію складу у зв'язку з його ветхістю й недоцільністю проведення ремонту.

В акті на списання основних засобів значиться (в грн):

первісна вартість об'єкта	125000
знос об'єкта	117600
витрати на ліквідацію, всього	1520
у т. ч.:	
нараховано зарплату робітникам за розбирання об'єкта	800
нараховано єдиний внесок відповідно до класу професійного ризику виробництва	294,4
нараховано за транспортні послуги АТП, без ПДВ	420
ПДВ на послуги АТП (20%)	84
одержано матеріалів від ліквідації об'єкта	3500

В обліку будуть зроблені записи, як у табл. 3.17.

Таблиця 3.17

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Списано знос	131	103	117600
2	Списано залишкову (балансову) вартість об'єкта, що ліквідується (125000-117600=7400)	976	103	7400
3	Нараховано заробітну плату з ліквідації об'єкта основних засобів	976	661	800
4	Нараховано єдиний внесок відповідно до класу професійного ризику виробництва	976	651	294,4
5	Нараховано за послуги автотранспортному підприємству	976	685	420
6	Відображено суму ПДВ з послуг АТП	641	685	84
7	Оприбутковано матеріали, одержані від ліквідації об'єкта основних засобів	201	746	3500
8	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	976	641	1480
9	Відображено фінансовий результат від ліквідації основних засобів (7400+800+256+23,20+15,20+420+1480) – розрахунок суми, на яку треба закрити рахунок 976	793	976	10394,40
		746	793	3500
10	Визначено фінансовий результат (збиток)	442	793	6894,40

Приклад

Внаслідок стихійного лиха (ураган) окремо розташоване приміщення складу запчастин дистанції сигналізації і зв'язку знаходиться в стані, непридатному для подальшого використання. Підприємство прийняло рішення про його ліквідацію з обставин, що не залежать від підприємства. Об'єкт був застрахований. Страхова організація компенсувала заподіяні збитки.

Вихідні дані (в грн):

Первісна вартість об'єкта	342000
знос об'єкта, який ліквідується	225000
витрати з розбирання об'єкта	1600
оприбутковані матеріальні цінності	8200

В обліку будуть зроблені записи, як у табл. 3.18.

Таблиця 3.18

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Списано суму зносу об'єкта, який ліквідується	131	103	225000
2	Списано балансову (залишкову) вартість об'єкта, як витрати від псування майна (342000-225000)	991	103	117000
3	Відображено суму понесених збитків, як заборгованість страхової організації	377	751	117000
4	Відображено витрати, пов'язані з розбиранням об'єкта	991	661; 65	1600
5	Оприбутковано одержані матеріальні цінності	20	751	8200
6	Одержано грошові кошти від страхової організації	311	377	117000
7	Відображено фінансовий результат від ліквідації основних засобів (117000+1600) (117000+8200)	794	991	118600
		751	794	125200
8	Визначено фінансовий результат (прибуток)	794	441	6600

Слід пам'ятати, що для обліку втрат і витрат, пов'язаних з надзвичайними подіями (у нашому прикладі з ураганом) використовується рахунок 99 "Надзвичайні події". За дебетом рахунка відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

До витрат від надзвичайних подій належать як прямі витрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків (відшкодування, оплата стороннім організаціям, заробітна плата робітників, зайнятих на відновлюваних роботах, вартість використання сировини, матеріалів тощо).

Ліквідація основних невиробничих фондів відображається в обліку аналогічно ліквідації виробничих основних засобів.

Інвентарна картка обліку реалізованих або ліквідованих основних засобів додається до документів (актів, накладних), якими оформлено процес вибуття основних засобів.

3.8. Облік амортизації (зносу) основних засобів

У процесі використання основних засобів економічні вигоди, втілені в них, поступово витрачаються підприємством, у результаті чого зменшується балансова вартість основних засобів, а також втрачаються їх споживчі та фізичні якості. Все це призводить до того, що основні засоби врешті-решт стають непридатними для використання, бо не відповідають критеріям визнання активом.

У ході експлуатації основних засобів настає фізичний або моральний їх знос. Фізичний знос настає внаслідок матеріального зносу основних засобів. Моральний знос пов'язаний з економічною доцільністю подальшого використання того чи іншого об'єкта основних засобів.

Розрізняють дві форми морального зносу. Перша пов'язана з втратою ємності засобів праці внаслідок підвищення її продуктивності. Навіть за тієї умови, що нова техніка залишається незмінною за техніко-економічними характеристиками, широке її застосування має нижчу вартість і призводить до того, що придбані раніше засоби праці втрачають частку своєї вартості. Друга форма морального зносу обумовлена поширенням досконаліших і продуктивніших машин і механізмів, що теж призводить до втрати вартості менш економічних засобів праці. Доцільно замінити їх новими, якщо витрати на таку заміну не перевищують суму втрат від морального зносу, бо інакше вповільнюється зростання продуктивності праці та знижується ефективність виробництва.

Але вартість основних засобів не зникає безслідно, а переноситься у вигляді відрахувань на виготовлену продукцію, виконані роботи, надані послуги, складаючи частину їх вартості. Таким чином, за весь час експлуатації об'єкта його вартість повинна бути повністю перенесена на новостворений продукт. Ці щорічні відрахування є поступовим погашенням вартості зношуваних основних засобів і називаються амортизаційними відрахуваннями, або амортизацією.

П(С)БО 7 визначає амортизацію як систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

У зв'язку з цим необхідно пояснити поняття “вартість основних засобів, яка амортизується” (далі – “амортизована вартість активу”) та “строк корисної експлуатації”.

Під амортизованою вартістю активу розуміють первісну або переоцінку вартості необоротних активів, зменшену на величину їх ліквідаційної вартості.

Строк корисного використання (експлуатації) характеризує очікуваний період часу використання активу підприємством або кількість виробничих одиниць продукції чи інших подібних одиниць (робіт, послуг), яку підприємство очікує одержати від цього активу.

Під ліквідаційною вартістю розуміють чисту суму, яку підприємство очікує одержати за актив після закінчення строку його корисної експлуатації за вирахуванням витрат, пов'язаних з вибуттям (реалізацією, ліквідацією).

Слід пам'ятати, що об'єкт основних засобів амортизується до досягнення ним ліквідаційної вартості, яку підприємство встановлює самостійно, якщо, наприклад, вартість об'єкта основних засобів складає 60000 грн, а ліквідаційна його вартість 5000 грн. Отже, амортизації підлягає сума 55000 грн. Об'єктом амортизації є всі основні засоби, крім землі.

Амортизацію нараховують з основних засобів, що знаходяться в експлуатації та запасі. Нарахування амортизації з основних засобів у запасі сприяє тому, що підприємства економічно не зацікавлені у створенні надлишків, наприклад, обладнання, оскільки це обладнання у процесі виробництва участі не бере, а амортизація, яка при цьому нараховується, збільшує собівартість продукції.

На залізничному транспорті амортизацію нараховують з вартості рухомого складу, що знаходиться у резерві (запасі) Укрзалізниці чи окремої залізниці; старопридатних елементів верхньої будови колії, покілометрового запасу рейок тощо.

Метод амортизації об'єкта основних засобів обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу одержаних економічних вигод від його використання.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів визнано активом. Припиняється нарахування амортизації в місяці, наступному за місяцем вибуття об'єктів основних засобів.

На період реконструкції, модернізації, переобладнання і консервації основних засобів нарахування амортизації тимчасово спиняється. Про те, що об'єкт знаходиться на консервації, в інвентарній картці повинна бути зроблена відмітка з зазначенням, за рішенням якого органу та коли об'єкт було законсервовано.

Згідно з чинним законодавством сума амортизації до бюджету не стягується.

Відповідно до пункту 145.1.3 ст. 145 Податкового кодексу України при визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід ураховувати:

- 1) очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- 2) фізичний та моральний знос, що передбачається;
- 3) 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 цієї статті Податкового кодексу України.

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

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

Відповідно до абзацу 5 пункту 6 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, якщо загальна вартість усіх груп основних засобів за даними бухгалтерського обліку менша, ніж загальна вартість усіх груп основних фондів за даними податкового обліку станом на 01.04.2011, то тимчасова податкова різниця, яка виникає в результаті такого порівняння, амортизується як окремий об'єкт із застосуванням прямолінійного методу протягом трьох років та відображається в графах 3 та 4 рядку ТІ Таблиці 1 «Інформація щодо нарахованої амортизації» додатка АМ до податкової декларації з податку на прибуток підприємства за формою, затвердженою наказом ДГІА України від 28.02.2011 № 114, зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 25 березня 2011 р. за № 397/19135.

При цьому, якщо загальна вартість усіх груп основних засобів за даними бухгалтерського обліку більша, то різниця, яка виникає, амортизується на загальних підставах у складі вартості груп основних фондів.

Нарахування амортизації для оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику для нарахування амортизації з метою складання фінансової звітності.

Крім того, для об'єктів основних засобів, що обліковуються станом на 01.04.2011 обмеження термінів корисного використання згідно п. 145.1 ст. 145 Податкового кодексу України діє щодо загального терміну корисного використання.

У 2011 р. нові правила з податку на прибуток застосовуються починаючи з періоду 2 кв., тому вартість, що амортизується, визначається станом на 01.04.2011 р.

У разі нарахування амортизації основних засобів із застосуванням прямолінійного методу сума амортизації визначається діленням вартості, яка підлягає амортизації за результатами інвентаризації, проведеної станом

на 01.04.2011, на строк корисного використання об'єкта основних засобів (арифметична різниця між загальним строком корисного використання об'єкта основних засобів, визначеного наказом по підприємству з уражуванням вимог п. 145.1. ст., 145 Податкового кодексу України, та строком, протягом якого об'єкт знаходився в експлуатації станом на 01.04.2011).

Не підлягає амортизації вартість основних засобів виробничого призначення, отриманих безоплатно та за рахунок бюджетного фінансування (капітальні трансферти), оскільки у вартості об'єктів безоплатно отриманих або наданих за рахунок бюджетного фінансування відсутні витрати (пп. 14.1.27 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України), крім випадків передбачених п. 144.1 ст. 144 Податкового кодексу України.

П(С)БО 7 передбачає такі методи амортизації основних засобів:

- 1) прямолінійний;
- 2) зменшення залишкової вартості (залишку);
- 3) подвійного залишку, що зменшується;
- 4) кумулятивний;
- 5) виробничий.

Розглянемо кожен із цих методів на основні нижче наведених даних.

Приклад

Підприємство придбало виробниче обладнання первісною вартістю 660000 грн. Загальний розрахунковий обсяг виробництва визначений підприємством у розмірі 3200000 од. Ліквідаційна вартість обладнання після його експлуатації, за експертними оцінками, може скласти 20000 грн. Передбачуваний строк корисного використання дорівнює 4 роки.

Метод прямолінійного списання передбачає рівномірне списання (розподіл) вартості об'єкта основних засобів на амортизацію протягом строку корисної експлуатації активу. Щорічні амортизаційні відрахування визначаються за формулою

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Строк корисного використання}};$$

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{660000 - 20000}{4} = 160000 \text{ грн.}$$

Нарахування амортизації протягом 4 років відобразиться таким чином (табл. 3.19).

Таблиця 3.19

<i>Рік</i>	<i>Амортизаційні Відрахування, грн</i>	<i>Накопичена амортизація, грн</i>	<i>Балансова вартість, грн</i>
			660000
	160000	160000	500000
	160000	320000	340000
	160000	480000	180000
	160000	640000	20000

Виробничий метод заснований на тому, що амортизація є тільки результатом експлуатації об'єкта основних засобів, і тимчасові строки не відіграють ніякої ролі у процесі її нарахування. Щорічна сума амортизації при цьому методі визначається так:

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \text{Фактичний річний обсяг продукції (робіт, послуг)} \times \text{Виробнича ставка амортизації.}$$

У свою чергу

$$\text{Виробнича ставка амортизації} = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Загальний розрахунковий обсяг виробництва}}$$

Отже, виробнича ставка амортизації дорівнює

$$\frac{(660000 - 20000)}{3200000} = 0,2.$$

Наведемо приклад розрахунку амортизаційних відрахувань за даних умов у табл. 3.20.

Таблиця 3.20

<i>Рік</i>	<i>Фактичний обсяг виробництва, грн</i>	<i>Амортизаційні відрахування, грн</i>	<i>Накопичена амортизація, грн</i>	<i>Балансова вартість, грн</i>
1-й	640000	640000 x 0,2 = 128000	128000	532000
2-й	800000	800000 x 0,2 = 160000	288000	372000
3-й	700000	700000 x 0,2 = 140000	428000	232000
4-й	560000	560000 x 0,2 = 112000	540000	120000
5-й	500000	500000 x 0,2 = 100000	640000	20000

Розглянемо тепер прискорені методи амортизації. Суть їх полягає в тому, що на початку експлуатації основних засобів суми нарахованої амортизації значно перевищують амортизаційні суми, нараховані в кінці

строку служби об'єкта. Використовуючи ці методи, виходять з того, що багато видів основних засобів виробничого призначення діють ефективніше, поки вони ще нові і мають високі продуктивні здатності. Із часом витрати на ремонт збільшуються, а в кінці строку експлуатації об'єкта значно вищі, ніж на початку. Це призводить до того, що загальна сума витрат на ремонт і амортизаційних відрахувань залишається практично постійною протягом багатьох років. У результаті корисність об'єктів основних засобів залишається однаковою протягом тривалого часу.

Розглянемо у зв'язку з цим методи прискореної амортизації відповідно до діючого П(С)БО 7.

Метод зменшення залишкової вартості передбачає визначення річної суми амортизації на підставі розрахунку річної норми амортизації. Відповідно до цього методу

$$\text{Річна сума амортизації} = \left(1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Ліквідаційна вартість об'єктів}}{\text{Первісна вартість об'єкта}}} \right) \times 100\% ;$$

де степінь кореня n дорівнює кількості років корисного використання об'єкта.

Використовуючи дані нашого прикладу, визначимо:

$$\text{Річна сума амортизації} = \left(1 - \sqrt[4]{\frac{20000}{660000}} \right) \times 100\% = 58,38\%$$

Амортизаційні відрахування за весь період корисного використання об'єкта основних засобів будуть такими, як у табл. 3.21.

Таблиця 3.21

Рік	Розрахунок, грн	Амортизаційні відрахування, грн	Накопичена амортизація, грн	Балансова вартість, грн
				660000
	660000 x 58,38 %	385300	385300	274700
	274700 x 58,38 %	160360	545660	114340
	114340 x 58,38 %	66740	612400	47600
	47600 x 58,38 %	27600	640000	20000

Метод подвійного зменшеного залишку. При цьому методи прискореної амортизації ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів не враховується, а щорічні амортизаційні відрахування визначаються за формулою:

$$\text{Амортизаційні відрахування} = 2 \times \text{Норма амортизації} \times \text{Балансова вартість} .$$

У нашому прикладі річна норма амортизації обладнання складає

$$100\% : 4 \text{ роки} = 25\%$$

Зробимо розрахунок для кожного року (табл. 3.22).

Таблиця 3.22

<i>Рік</i>	<i>Розрахунок, грн</i>	<i>Амортизаційні відрахування, грн</i>	<i>Накопичена амортизація, грн</i>	<i>Балансова вартість, грн</i>
				660000
1-й	2 x 25% x 660000	330000	330000	330000
2-й	2 x 25 % x	165000	495000	165000
3-й	2 x 25 % x	82500	577500	82500
4-й		62500	640000	20000

Як видно з таблиці, тверда норма амортизації завжди застосовувалася до залишкової вартості попереднього року. Сума амортизації зменшується з року в рік. Сума амортизації останнього 4-го року обмежена сумою, необхідною для зменшення залишкової вартості до ліквідаційної.

Кумулятивний метод називають ще методом списання вартості за сумою чисел років. Амортизаційні відрахування при цьому методі розраховуються таким чином:

Амортизаційні відрахування = Кумулятивний коефіцієнт x (Первісна вартість – Ліквідаційна вартість);

$$\text{Кумулятивний коефіцієнт} = \frac{\text{Число років, що залишається докінця служби об'єкта}}{\text{Сума років строку служби об'єкта}}$$

У нашому прикладі, оскільки строк служби об'єкта дорівнює 4 роки, то сума років = 4 + 3 + 2 + 1 = 10. Наведемо розрахунок амортизаційних відрахувань і накопиченої амортизації з застосуванням цього методу (табл. 3.23).

Таблиця 3.23

<i>Рік</i>	<i>Розрахунок, грн</i>	<i>Амортизаційні відрахування, грн</i>	<i>Накопичена амортизація, грн</i>	<i>Балансова вартість, грн</i>
				660000
1-й	4 : 10 x 640000	256000	256000	404000
2-й	3 : 10 x 640000	192000	448000	212000
3-й	2 : 10 x 640000	128000	576000	84000
4-й	1 : 10 x 640000	64000	640000	20000

Найбільша сума амортизації нараховується в перший рік, а потім вона істотно зменшується з року в рік, а залишкова вартість зменшується, поки не досягне ліквідаційної вартості.

Крім вище перелічених методів нарахування амортизації, підприємство відповідно до П(С)БО 7 може застосовувати норми і методи нарахування амортизації, передбачені податковим законодавством.

На залізничному транспорті використовуються об'єкти основних засобів, окрім компонентів які мають строк корисного використання, що відрізняється від строку корисного використання всього об'єкта. Це, насамперед, такі об'єкти, як локомотиви, вагони тощо. У цьому випадку амортизацію можливо і доцільно нараховувати за окремими компонентами – складовими частинами об'єкта.

Приклад

В локомотивне депо надійшов новий тепловоз вартістю 540000 грн. Строк корисного використання тепловоза складає 8 років, а його двигун розрахований на 1000000 км. Собівартість подібного двигуна – 120000 грн. За експертними оцінками ліквідаційна вартість тепловоза складає 60000 грн, а двигуна – 10000 грн. Прийнято рішення використовувати прямолінійний метод нарахування амортизації для тепловоза, а для двигуна – виробничий.

Розрахуємо щорічні амортизаційні відрахування для тепловоза.

Первісна вартість тепловоза дорівнює

$$540000 - 120000 = 420000 \text{ грн.}$$

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{420000 - 60000}{8} = 45000 \text{ грн.}$$

Амортизаційні відрахування для двигуна.

$$\text{Виробнича ставка амортизації} = \frac{120000 - 10000}{1000000} = 0,11 \text{ грн / км.}$$

Якщо, наприклад, протягом року тепловоз пройшов 200000 км, сума амортизаційних відрахувань складе $0,11 \times 200000 = 22000$ грн.

Відповідно до П(С)БО 7 строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів може переглядатися підприємством у випадку зміни очікуваних економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації об'єктів основних засобів з урахуванням прийнятих змін починається з наступного після змін місяця. Іноді в цьому випадку переглядається і ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів.

Зробимо відповідні коригування, використовуючи дані прикладу, якщо після одного року експлуатації обладнання було переглянуто строк

корисного використання з 4 років до 3 років, а ліквідаційну вартість до 30000 грн.

Нова сума амортизаційних відрахувань розраховується за формулою

$$\frac{\text{Балансова вартість об'єкта на кінець року, після якого переглянуто строк корисного використання} - \text{Нова ліквідаційна вартість}}{\text{Кількість років експлуатації, що залишається після перегляду строку}}$$

У наведеному прикладі ця величина дорівнює (див. табл. 3.24)

$$\frac{500000 - 30000}{2} = 235000 \text{ грн.}$$

Таблиця 3.24

<i>Рік</i>	<i>Амортизаційні відрахування, грн</i>	<i>Накопичена амортизація, грн</i>	<i>Балансова вартість, грн</i>
			660000
1-й	160000	160000	500000
2-й	235000	395000	265000
3-й	235000	63000	—

Визначений метод нарахування амортизації відповідно до П(С)БО 7 також необхідно переглядати. У такому випадку, якщо відбулись істотні зміни в очікуваних способах одержання економічних вигод від об'єкта основних засобів, слід замінити метод нарахування амортизації.

Використовуючи дані прикладу, проведемо необхідні розрахунки, якщо відомо, що після двох років використання обладнання було вирішено, що існуючій формі одержання економічних вигод на підприємстві більше відповідає метод подвійного залишку, що зменшується (табл. 3.25).

Таблиця 3.25

<i>Рік</i>	<i>Амортизаційні відрахування, грн</i>	<i>Накопичена амортизація, грн</i>	<i>Балансова вартість, грн</i>
1-й	160000	160000	500000
2-й	160000	320000	340000
3-й	$2 \times 25 \% \times 340000 = 170000$	490000	170000
4-й	170000	660000	—

Нарахування амортизації проводиться щомісяця. Місячна норма амортизації при застосуванні всіх методів, крім виробничого, визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Амортизація інших необоротних активів нараховується з використанням тільки прямолінійного або виробничого методів. Крім того, амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися в першому місяці використання об'єктів у розмірі 50 % їх вартості, що амортизується, а решта 50 % вартості, що амортизується, — у місяці їх виключення з активів (списання з балансу) у результаті невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100% його вартості. Тобто за суттю для малоцінних необоротних активів залишається раніше існуюча система нарахування зносу.

Для відображення накопиченого зносу новим Планом рахунків передбачено рахунок 13 “Знос необоротних активів”, який має такі субрахунки:

131 “Знос основних засобів”,

132 “Знос інших необоротних матеріальних активів”,

133 “Знос нематеріальних активів”.

В обліку нарахування амортизації за основними засобами відображається записами, як у табл. 3.26.

Таблиця 3.26

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
<i>Нарахована амортизація</i>			
1	За основними засобами виробничого призначення	23	131
2	За основними засобами загальновиробничого призначення	91	131
3	За основними засобами адміністративного призначення	92	131
4	За основними засобами, які використовуються в процесі продажу (збитку)	93	131
5	За основними засобами соціально – культурного призначення	94	131

Підприємства, які ведуть облік витрат за елементами, тобто використовують клас 8 рахунків, нарахування амортизації відображають таким записом: Дебет рахунків 83 “Амортизація” і Кредит субрахунка 131 “Знос основних засобів”.

Використання амортизаційних нарахувань повернулося в бухгалтерський облік. Згідно з Наказом Міністерства фінансів України «Про внесення змін у наказ Міністерства фінансів України» від 12.12.2003 р. № 671, зареєстрованим у Міністерстві юстиції 29.12.2003 р. № 1254/8575 доповнено клас 0 “Забалансові рахунки” рахунком

09 “Амортизаційні нарахування”, який використовується у всіх видах діяльності. На цьому рахунку ведеться облік і використання амортизаційних нарахувань. Збільшення залишків на рахунку 09 “Амортизаційні нарахування” здійснюється на суму нарахованої амортизації необоротних активів. Зменшення залишків на рахунку 09 показує суму використаної амортизації на капітальні інвестиції, на погашення отриманої на капітальні інвестиції позики тощо. При визначенні суми використаних амортизаційних нарахувань не враховуються капітальні інвестиції за рахунок бюджетних асигнувань, цільових коштів, внесків до статутного капіталу.

Аналітичний облік здійснюється за такими напрямками використання амортизації:

- на будівництво об’єктів;
- придбання (виготовлення) основних засобів;
- поліпшення (модернізацію, модифікацію, добудівництво, обладнання, реконструкцію тощо);
- придбання нематеріальних активів;
- інші капітальні роботи;
- погашення отриманої на капітальні інвестицій позики.

Інформація про амортизаційні нарахування з обліку за рахунком 09 використовуються для заповнення на розділу XIII ф. 5.

Наказ Міністерства фінансів України № 671 діє з 01.01.2004 р. Отже, використання амортизаційних нарахувань є часткою бухгалтерського обліку, але забалансового.

3.9. Облік ремонту та поліпшення основних засобів

У процесі господарської діяльності основні засоби зношуються фізично і морально, а тому потребують проведення ремонтів, модернізації та інших видів робіт з їх поліпшення.

Ремонт забезпечує підтримання основних засобів у працездатному стані та є однією з умов їх ефективного використання. У процесі ремонту повністю або частково відновлюють ті якості об’єкта основних засобів, які були втрачені ним у процесі експлуатації.

Залежно від обсягу та характеру робіт існують поточний і капітальний ремонт.

Під поточним ремонтом слід розуміти виконання робіт, пов’язаних з підтриманням об’єкта в робочому стані (наприклад, заміна дрібних деталей у локомотиві, верстаті тощо).

Капітальним вважається такий вид ремонту, який виконується з періодичністю більше одного року та під час якого здійснюють повне розбирання агрегату, заміну або відновлення всіх зношених деталей об’єкта.

На залізничному транспорті передбачені й інші види ремонтів, що становлять різновид поточного або капітального ремонтів, наприклад деповський ремонт вагонів, середній та підйомний ремонт колії тощо.

Капітальний ремонт може виконуватися підрядним або господарчим способами.

Під час ремонту підрядним способом ремонтні роботи ведуть сторонні організації або організації даної залізниці, які не входять до зведеного балансу за основною діяльністю.

Під час ремонту господарчим способом роботи з капітального ремонту основних засобів виконують своїми силами та коштами ті підприємства, на балансі яких ці засоби враховуються.

На залізницях капітальний ремонт основних засобів виконують головним чином підрядним та внутрішньопідрядним способами, оскільки вони більш прогресивні, забезпечують високу якість роботи, скорочення терміну та зниження витрат на ремонт.

Кошторисну вартість ремонту визначають, виходячи з діючих норм, цін, тарифів тощо. Під час виконання капітального ремонту підрядним способом кошторисна вартість складається з прямих витрат, накладних витрат та встановленої частки накопичень.

Бухгалтерський облік витрат на ремонт, модернізацію, реконструкцію та інші поліпшення основних засобів регламентується П(С)БО 7, згідно з яким ці витрати обліковуються з урахуванням економічних вигод, які очікує одержати підприємство внаслідок використання поліпшеного (відремонтованого, реконструйованого або модернізованого) об'єкта.

Якщо підприємство проводить ремонт основного засобу, внаслідок чого планується відновити його початковий ресурс, то незалежно від суми витрат на такий ремонт підприємство не збільшує балансову вартість основного засобу, а відображає такі витрати в складі витрат звітного періоду. Облік їх ведеться згідно з П(С)БО 16 "Витрати", затвердженим наказом Міністерства України від 31.12.1999 р. № 318. У бухгалтерському обліку ці витрати обліковуються на рахунках витрат, а саме 23 "Виробництво" – у випадку, якщо ремонтуються основні засоби виробничого призначення; 91 "Загальновиробничі витрати" – при ремонті основних засобів загальновиробничого призначення, тобто таких, що беруть участь в управлінні цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництва; 92 "Адміністративні витрати" – при ремонті основних засобів, що беруть участь в управлінні й обслуговуванні підприємства; 93 "Витрати на збут" – у випадку ремонту основних засобів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг; 941 "Витрати на дослідження і доробки" – при ремонті основних засобів, що беруть участь у дослідженнях і розробках, які здійснює підприємство.

Зовсім по-іншому обліковуються витрати на поліпшення основних засобів у результаті здійснення яких економічні вигоди, первинно очікувані від використання об'єкта, зростають. До таких поліпшень на підприємствах залізничного транспорту належать модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо. Витрати на проведення таких заходів збільшують первинну вартість основних засобів. Ці витрати підприємство обліковує на рахунку 15 “Капітальні інвестиції” з наступним їх віднесенням на рахунок 10 “Основні засоби”.

Розглянемо облік таких операцій на прикладі.

Приклад

Локомотивне депо провело роботи з капітального ремонту електровоза: заміна зношених конструкцій - вузли рами на нові аналогічної модифікації – на суму 5000 грн, ПДВ – 1000 грн, заміна компресора на аналогічний – 2500 грн, ПДВ – 500 грн, установлення більш потужного економічного електродвигуна нової модифікації на суму 25000 грн, ПДВ – 5000 грн.

Перш за все визначимо, що тут належить до робіт з відновлення початкового ресурсу, а що – до модернізації й поліпшення електровоза (табл. 3.27).

Таблиця 3.27

<i>Відновлення ресурсу</i>	<i>Модернізація та інші поліпшення</i>
Заміна зношених частин рами на нові аналогічні модифікації	Установлення електродвигуна нової модифікації (більш потужного й економічного)
Заміна компресора на аналогічний	

Відобразимо ці операції в регістрах бухгалтерського обліку згідно з діючими П(С)БО (табл. 3.28).

Таблиця 3.28

<i>№ п/п</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Кореспонденція рахунків</i>		<i>Сума, грн</i>
		<i>дебет</i>	<i>кредит</i>	
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
1	Оприбутковано конструктивні вузли рами, компресор, електродвигун	207	631	32500
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	6500
3	Списано витрати на ремонт вузлів рами і компресора (5000 + 2500)	23, 91, 92, 93, 941, 949	207	7500

Продовження табл. 3.28

1	2	3	4	5
4	Відображено в капітальних інвестиціях установлений електродвигун нової модифікації (більш потужний і економічний)	152	207	25000
5	Відображено збільшення балансової вартості електровоза	105	152	25000
6	Оплачено рахунки постачальників	631	311	32500

У податковому обліку відображення витрат на ремонт основних засобів має певні особливості. Зокрема, витрати на ремонт основних засобів (залежно від їх використання) можна віднести до:

– загальновиробничих витрат, якщо основні засоби, що ремонтуються, мають цехове, дільниче, лінійне призначення (пп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138 Податкового кодексу);

– адміністративних витрат, якщо ці витрати пов'язані з утриманням основних засобів, які використовуються у загальногосподарській діяльності, зокрема з ремонтом орендованих основних засобів, у тому числі легкових автомобілів (абзац «в» пп. 138.10.2 п. 138.10 ст. 138 Податкового кодексу);

– витрат на збут, якщо такі витрати пов'язані з утриманням основних засобів, зокрема з їх ремонтом, з транспортуванням готової продукції, товарів (пп. 138.10.3 цього пункту).

Згідно з Податковим кодексом суми витрат на ремонт і поліпшення основних засобів відносяться на конкретний об'єкт основного засобу, щодо якого такий ремонт чи поліпшення здійснюється.

Первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом і поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією), що зумовлює зростання майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єктів, у сумі, яка перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року.

Сума витрат, пов'язана з ремонтом і поліпшенням об'єктів основних засобів (у тому числі орендованих), у розмірі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься до витрат звітного податкового періоду, в якому такий ремонт і поліпшення було здійснено.

Зауважимо, що у податковому обліку до поліпшення основних засобів належить як поточний, так і капітальний ремонт, витрати на проведення якого в межах ремонтного ліміту можна включати до податкових витрат.

Витрати, які перевищують 10 % ремонтного ліміту, відносяться на збільшення первісної вартості відремонтованого або покращеного об'єкта основних засобів та амортизуються у складі цієї вартості.

У Декларації з податку на прибуток, затвердженої наказом № 1213, витрати на ремонт і поліпшення основних засобів без розшифрування в розрізі загальнопромислових, адміністративних, інших витрат і витрат на збут відображаються у табл. 2 «Витрати на ремонт та поліпшення основних засобів» додатка АМ.

Визначення суми ремонтного ліміту

За правилами Податкового кодексу ремонтний ліміт застосовується до сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, які підлягають амортизації, на початок звітного податкового року.

Для визначення суми такого ліміту на звітний рік слід визначити загальну суму балансової вартості усіх груп основних засобів, які підлягають амортизації за даними податкового обліку, розраховану станом на 1 січня звітного року, та визначити 10 % такої суми. У межах отриманої величини підприємство має право на включення витрат, понесених на ремонт чи поліпшення основних засобів, до складу витрат відповідного звітного періоду.

Приклад

Станом на 01.01.2012 р. балансова вартість основних засобів підприємства становила 600000 грн. Ремонтний ліміт цього підприємства на 2012 р. - 60000 грн (600000 x 10%). У I кварталі поточного року витрати на ремонт становили 10000 грн. У II кварталі підприємство витратило на ремонт 70000 грн.

Отже, у II кварталі підприємство має право віднести до складу витрат лише 50000 грн. (60000 - 10000), а решта 10000 грн відноситься на збільшення балансової вартості відповідної групи пропорційно понесеним витратам.

Якщо на початок звітного періоду підприємство не мало власних основних засобів, то вся сума витрат, пов'язана з виконанням ремонтних робіт, збільшує балансову вартість відповідної групи, тобто групи, до якої належить об'єкт, що був у ремонті.

Визначення суми ремонтного ліміту при реорганізації підприємства

Припинення діяльності суб'єкта господарювання здійснюється шляхом його реорганізації (злиття, приєднання, поділу, перетворення). У разі приєднання одного або кількох суб'єктів до іншого суб'єкта господарської діяльності до цього останнього переходять усі майнові права та обов'язки приєднаних суб'єктів (ст. 59 Господарського кодексу).

Згідно з пп. 153.15.1 п. 153.15 ст. 153 Податкового кодексу об'єкти основних засобів і нематеріальних активів юридичної особи, що припиняється у зв'язку із проведенням реорганізації, включаються до

складу відповідних груп основних засобів і нематеріальних активів платника податків - правонаступника за балансовою вартістю на дату затвердження акта передачі і підлягають амортизації в порядку, визначеному Податковим кодексом.

До витрат звітного податкового періоду, в якому було здійснено ремонт чи поліпшення об'єктів основних засобів, відноситься сума витрат, пов'язаних з таким ремонтом і поліпшенням, у розмірі, який не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року (п. 146.12 ст. 146 Податкового кодексу).

Таким чином, при визначенні суми витрат, пов'язаних з ремонтом і поліпшенням основних засобів, які можна включити до складу податкових витрат при реорганізації підприємства, 10-відсотковий ліміт обчислюється виходячи із сукупної балансової вартості основних засобів підприємства- правонаступника на початок звітного року.

Ремонт основних засобів за кредитні кошти

У разі якщо у підприємства не вистачає власних коштів на проведення ремонту або поліпшення основних засобів, то таке підприємство може запозичити кошти в установі банку. Звісно, ці кошти банк надає під відповідний процент. Розглянемо, як у податковому обліку відображаються проценти за кредитом, який використовується на ремонт основних засобів.

Згідно з п. 141.1 ст. 141 Податкового кодексу будь-які витрати, пов'язані з нарахуванням процентів за борговими зобов'язаннями (у тому числі за будь-якими кредитами, позиками, депозитами, крім фінансових витрат, включених до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку), включаються до складу витрат у податковому періоді їх нарахування, якщо такі нарахування здійснюються у зв'язку з провадженням господарської діяльності платником податку.

Пунктом 8 ПБО 7 визначено, що фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до ПБО 31 «Фінансові витрати»). Відповідно до п. 3 Загальних положень ПБО 31 фінансові витрати - це витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями. Собівартість кваліфікаційного активу – це витрати на придбання, будівництво, створення, виготовлення, виробництво, вирощування і доведення кваліфікаційного активу до стану, у якому він придатний для використання із запланованою метою або для продажу.

Проте все залежить від облікової політики підприємства. Якщо вона не передбачає капіталізації фінансових витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу, то фінансові витрати визнаються витратами звітного періоду, в якому їх було нараховано (п. 4 ПБО 31). При обліковій

політиці підприємства, яка передбачає капіталізацію фінансових витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу, до собівартості кваліфікаційного активу відносяться фінансові витрати, які безпосередньо пов'язані зі створенням такого активу.

При цьому витрати на створення кваліфікаційного активу для цілей капіталізації включають лише витрати, для здійснення яких сплачуються грошові кошти, передаються інші активи або приймаються зобов'язання з нарахуванням процентів.

У разі безпосереднього позичання коштів з метою створення кваліфікаційного активу сумою фінансових витрат, що підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу, є фактично визнані у звітному періоді фінансові витрати, пов'язані з цим запозиченням (за вирахуванням доходу від тимчасового фінансового інвестування запозичених коштів).

Отже, якщо облікова політика платника податку передбачає капіталізацію фінансових витрат, пов'язаних, зокрема, із ремонтом основних засобів, то виплата процентів за борговими зобов'язаннями, які фактично здійснено на дату придбання, створення таких основних фондів, включається до первісної вартості об'єкта основних засобів.

У інших випадках виплата процентів за кредитами, пов'язаними з придбанням, створенням, ремонтом основних засобів, відображається в складі витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, у звітному періоді їх нарахування на підставі п. 141.1 ст. 141 Податкового кодексу.

У разі якщо основний засіб, який ремонтували за рахунок кредитних коштів (при цьому проценти за кредитом відповідно до рішення платника податку включалися до первісної вартості об'єкта основних засобів), реалізовано, то при визначенні об'єкта оподаткування сума процентів, нарахованих (виплачених) на неповернутий залишок кредиту після реалізації такого об'єкта основних засобів, включається до складу витрат платника податку.

Ремонт орендованих основних засобів

Відповідно до п. 146.1 ст. 146 Податкового кодексу до складу вартості основних засобів, яка амортизується, включається вартість ремонтів і поліпшень орендованих основних засобів, причому пооб'єктно.

Така вартість виникає у разі, якщо сума ремонтів перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, які підлягають амортизації (у тому числі орендованих), на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюються ремонт і поліпшення (п. 146.12 ст. 146 Податкового кодексу).

За нормами п. 146.1 ст. 146 цього Кодексу в орендаря на балансі враховується лише вартість ремонтів орендованих основних засобів,

оскільки орендар не враховує балансову вартість об'єкта оперативного лізингу (оренди), за якою він обліковується на балансі орендодавця.

У разі повернення орендарем об'єкта оперативного лізингу/оренди орендодавцю внаслідок закінчення дії лізингового/орендного договору орендар у звітному періоді, в якому виникають такі обставини, збільшує витрати на суму вартості, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації такого об'єкта основних засобів.

Якщо орендодавець здійснює компенсацію витрат, понесених орендарем на ремонт/поліпшення об'єкта оперативної оренди/лізингу, то орендар повинен суму такої компенсації включити до доходів за датою їх визнання згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Витрати на ремонт безоплатно отриманих основних фондів

У бухгалтерському обліку об'єкт основних засобів згідно з п. 6 ПБО 7 визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання і вартість його можна достовірно визначити.

У п. 10 ПБО 7 визначено: первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 8 цього Положення, наприклад, витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження тощо. При цьому амортизуються такі основні засоби за їх первісною вартістю за вирахуванням ліквідаційної вартості.

У податковому обліку відповідно до п. 144.1 ст. 144 Податкового кодексу визначено, що амортизації підлягають не самі основні засоби, а витрати на їх придбання, самостійне виготовлення та проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення, які формують балансову вартість основних засобів.

При безоплатному отриманні основних засобів у підприємства відсутній такий вид витрат, як придбання, тому у податковому обліку нараховувати амортизацію на безоплатно отримані основні фонди підприємство не має права. Однак витрати на поліпшення (ремонт) безоплатно отриманих основних фондів з метою оподаткування підлягають амортизації.

Нормами Податкового кодексу встановлено, що витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних

документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів (п. 138.2 ст. 138 Податкового кодексу).

Для документального підтвердження проведення будь-якого виду ремонту необхідно:

– вивести об'єкт основних засобів з експлуатації на підставі наказу керівника;

– скласти акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (форма 03-2), типову форму якого затверджено наказом № 352.

Якщо ремонт виконує стороння організація, підприємство - платник податків має обґрунтувати вартість робіт з ремонту об'єкта основних засобів актом виконаних робіт та іншими документами (розрахунком, кошторисом, калькуляцією тощо).

3.10. Облік оренди (лізингу) основних засобів

В умовах поглиблення ринкової економіки в деяких випадках підприємствам вигідніше взяти необхідний об'єкт основних засобів у тимчасове користування в іншого суб'єкта, тобто орендувати, ніж придбати його у власність.

Підприємство, що взяло основні засоби в оренду, вважається орендарем, а той, хто надав це майно, - орендодавцем.

Таким чином, орендна операція – це господарська операція фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних засобів у користуванні іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за певну плату (відсоток) та на визначений строк.

П(С)БО 14 “Оренда” визначає формування в бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів.

Наказом Укрзалізниці від 28.09.2000 р. № 427-Ц затверджено Методичні рекомендації з застосування П(С)БО 14 “Оренда”.

Регулювання взаємовідносин орендаря з орендодавцем відбувається у відповідності з договором оренди, в якому обговорюються склад і вартість переданих в оренду об'єктів основних засобів, розмір орендної плати, тривалість оренди, обов'язки сторін з виконання договірних умов, а також інші умови оренди.

При укладанні договору оренди найважливішими умовами, заслуговуючими на особливу увагу, є такі:

б) орендодавець повинен бути суб'єктом підприємницької діяльності;

7) повинен бути оформлений акт приймання – передачі об'єктів;

8) визначення орендної плати (відсотка);

9) об'єктом оренди повинні бути основні засоби, окрім тих, вартість яких повністю погашається протягом одного виробничого циклу;

10) основні засоби, які орендуються, повинні бути виробничого призначення.

У практичній діяльності підприємств оренда поділяється на оперативну і фінансову. Цей розподіл залежить від умов, на який власність передається в користування орендарю орендодавцем.

Оперативна оренда – це господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає передачу орендарю права користування

основними засобами на строк, що не перевищує строку їх повної амортизації, з обов'язковим поверненням цих засобів їх власнику після закінчення строку орендної угоди. У випадку оперативної оренди право власності на орендовані основні засоби залишається в орендодавця протягом всього строку дії договору оренди. У регістрах бухгалтерського обліку операції з оперативної оренди (лізингу) відображаються як в орендодавця (табл. 3.29), так і орендаря (табл. 3.30).

Таблиця 3.29

№ n/n	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Нарахована сума амортизації	23	131
2	Списано суму нарахованої амортизації	949	23
3	Відображено орендну плату (до одержання)	377	713
4	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	713	641
5	Отримано орендну плату	311	377
6	Визначено фінансовий результат	713	791

Таблиця 3.30

№ n/n	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Прийнято в оперативну оренду основні засоби	01	—
2	Нараховано до оплати оренди плату	23	685
3	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685
4	Перераховано орендну плату	685	311
5	Повернення об'єкта оренди	—	01

Фінансова оренда відрізняється від оперативної і визначається як господарська операція фізичної чи юридичної особи і передбачає придбання орендодавцем за замовленням орендаря основних засобів з подальшою їх передачею в користування орендарю на строк, що не перевищує строку повної амортизації цих засобів з обов'язковою подальшою передачею права власності на такі основні засоби орендарю.

Оренда є фінансовою за виконання хоча б однієї з таких умов:

- орендатор набуває право власності на орендований актив по закінченні строку оренди;
- орендатор має можливість і наміри придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою від його справедливої вартості на дату придбання;
- строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації об'єкта оренди);
- справжня вартість мінімальних орендних платежів від початку строку оренди є не меншою від справжньої вартості об'єкта оренди.

Щодо орендатора фінансову оренду поділяють:

- на пряму фінансову оренду;

– на оренду типу продажу.

Пряма фінансова оренда – оренда, за якої орендодавець (переважно спеціалізована лізингова компанія або банк) за дорученням підприємства – клієнта купує власними коштами (або за рахунок кредиту) обладнання (чи інше майно) у постачальника, а повертає, здавши його в оренду підприємству – користувачу (рис. 3.1).

Відносини лізингової компанії з постачальником обладнання визначається угодою купівлі – продажу, а з підприємством – користувачем – угодою оренди.

Активи, які передано в оренду, відображають на балансі орендатора як довгострокову дебіторську заборгованість у сумі чистих інвестицій до оренди, а на балансі орендаря – як довгострокові зобов'язання.

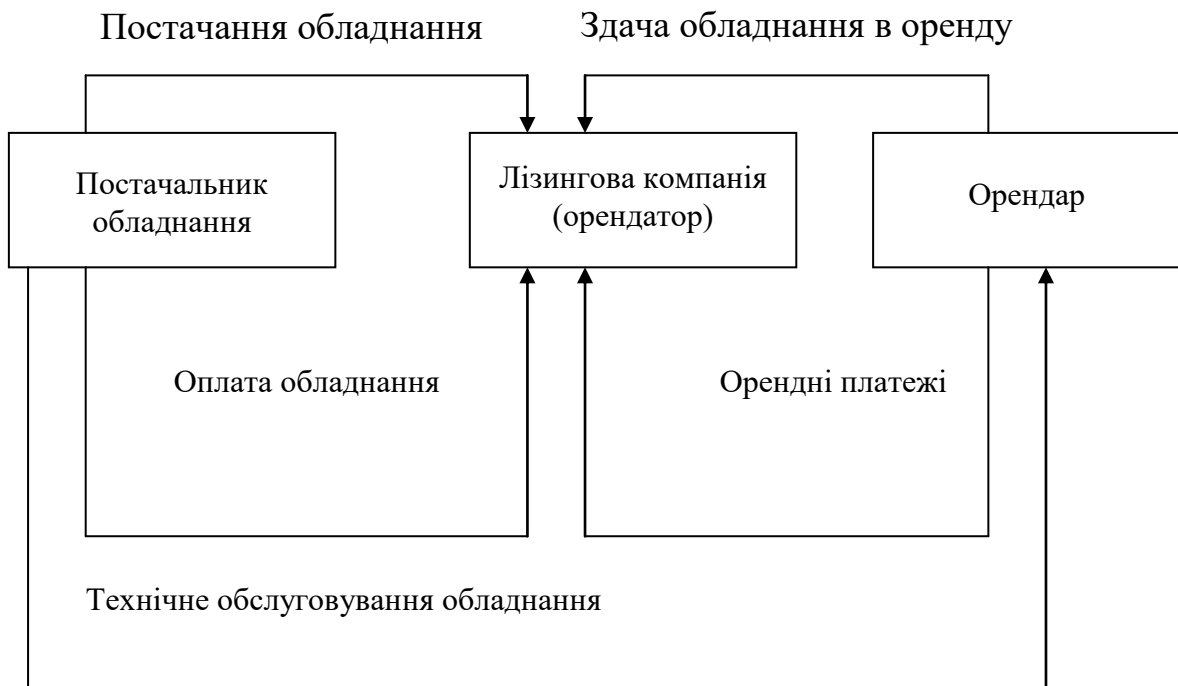


Рис. 3.1. Схема прямої фінансової оренди

Однак слід мати на увазі, що вартість майна, переданого в оренду, – це лише частина орендних платежів, оскільки, крім погашення основної суми боргу, орендар сплачує також відсотки за використання активу, що є фінансовим доходом орендодавця, тому загальна дебіторська заборгованість орендатора дорівнює валовим інвестиціям орендодавця.

Прямою фінансовою орендою є оренда з залученням позичених коштів – фінансова оренда за участю трьох сторін: орендодавця, орендатора та його кредитора.

За такої оренди орендодавець більшу частину вартості (до 80 %) придбаного обладнання сплачує за рахунок позики, наданої йому банком

або страховою компанією. Орендодавець сплачує позику протягом періоду оренди за рахунок отриманих орендних платежів. Схематично відносини сторін, що зв'язані фінансовою орендою, зображено на рис. 3.2.

Орендодавець відображає інвестиції в таку оренду за вирахуванням суми боргу та відповідних фінансових витрат, які мають бути сплачені кредитору, і визначає фінансовий прибуток від оренди на підставі чистих інвестицій.



Рис. 3.2. Взаємозв'язок сторін за фінансової оренди з залученням позичених коштів

Оренда типу продажу – оренда, яка передбачає реалізацію обладнання (або іншого майна) підприємством – виробником через передачу його в довгострокову оренду, що фактично означає реалізацію в кредит із розстроченням платежу (рис. 3.3).

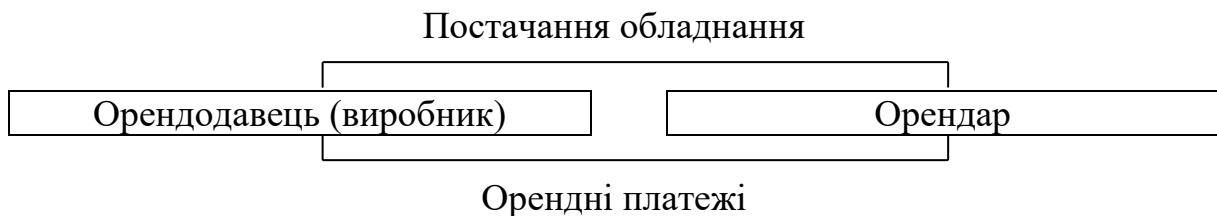


Рис. 3.3. Оренда типу продажу

Головна відмінність оренди типу продажу від прямої фінансової оренди – наявність валового прибутку (збитку) в орендодавця. Прибуток орендодавця складається:

- з прибутку від реалізації майна;
- з фінансового прибутку у вигляді відсотків протягом терміну оренди.

Структуру валових інвестицій за оренду типу продажу зображено на рис. 3.4.

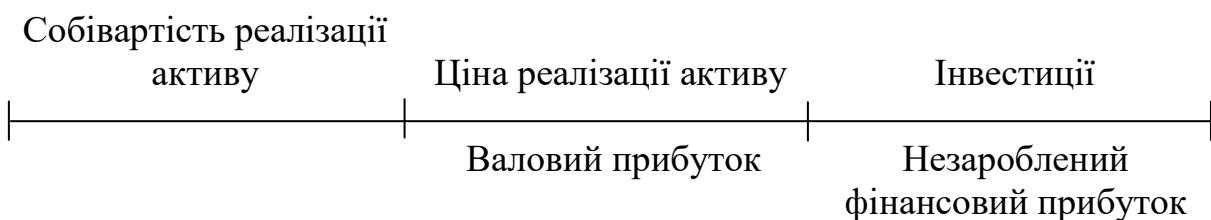


Рис 3.4. Структура валових інвестицій за оренду типу продажу

Розглянемо, як відображається фінансова оренда (лізинг) основних засобів пов'язаними сторонами (табл. 3.31 – в орендодавця, табл. 3.32 – в орендаря).

Таблиця 3.31

№ n/n	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Відображено вартість переданого в оренду об'єкта	972	10
2	Відображено знос об'єкта, який передано в оренду	131	10
3	Відображено заборгованість за об'єкт (у т.ч. ПДВ)	161	742
4	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	742	641
5	Сума заборгованості оренди за поточний місяць включена до складу поточної дебіторської заборгованості	377	161
6	Списано на фінансовий результат:		
	– доходи від продажу об'єкта	742	793
	– вартість об'єкта	793	972
7	Отриманні орендні платежі	732	793
8	Нарахована орендна плата за користування об'єктом	373	732
9	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	732	641
10	Списано на фінансовий результат суму доходу, отриманого від здавання об'єкта в оренду	732	793

Таблиця 3.32

№ n/n	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Відображено заборгованість за об'єкт	152	531
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	531
3	Введено в експлуатацію об'єкт	10	152
	Заборгованість за об'єкт включена до складу поточної заборгованості (у т. ч. ПДВ)	531	611
4	Перерахована орендна плата	611	311
5	Нарахована орендна плата за користування об'єктом (у т.ч. ПДВ)	952	684
6	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	684
7	Перерахована орендна плата	611	311
		684	311

Рахунок 53 “Довгострокові зобов’язання з оренди” призначено для узагальнення інформації про стан розрахунків з орендодавцями за необоротні активи, які передані на умовах довгострокової фінансової оренди. Цей рахунок має такі субрахунки:

531 “Зобов’язання з фінансової оренди”;

532 “Зобов’язання з оренди цілісних майнових комплексів”.

За кредитом рахунка відображається нарахування заборгованості орендодавцю за одержані об’єкти довгострокової оренди, а за дебетом – її погашення, списання тощо.

Розмір орендної плати за користування цілісними майновими комплексами визначається за формулою

$$O_{\text{плата}} = V_{\text{зал}} \times C_{\text{ор}},$$

де $O_{\text{плата}}$ – розмір річної орендної плати;

$V_{\text{зал}}$ – залишкова вартість орендованих основних засобів на момент оцінки об’єкта оренди;

$C_{\text{ор}}$ – орендна ставка за використання цілісних майнових комплексів.

У міжнародній практиці (зокрема банківський) широкого розповсюдження набув лізинг, тобто підприємницька діяльність, яка спрямована на інвестування власних чи залучених фінансових коштів та полягає в наданні лізингодавцем у виключне користування на визначений строк лізингоодержувачу майна, що є власністю лізингодавця або набувається ним у власність за дорученням і погодженням з лізингоодержувачем у відповідного продавця майна, за умови сплати лізингоодержувачем періодичних лізингових платежів.

Об’єктом лізингу є будь-яке рухоме й нерухоме майно, яке може бути віднесено до основних засобів у відповідності з діючим законодавством. Об’єктами лізингу не можуть бути основні засоби заборонені до вільного обігу на ринку, а також ті, що мають обмеження про передачу їх у лізинг.

Суб’єктами лізингу є:

– лізингодавець – суб’єкт підприємницької діяльності (у тому числі банківська або небанківська фінансова установа), який передає в користування об’єкти лізингу;

– лізингоодержувач – суб’єкт підприємницької діяльності, який одержує в користування об’єкти лізингу;

– продавець лізингового майна – суб’єкт підприємницької діяльності, що виготовляє основні засоби (машини, устаткування, поточні лінії тощо) та (або) продає власне майно, яке є об’єктом лізингу.

Правовідносини між суб’єктами лізингу регулюються за договором лізингу, який може бути двох видів – оперативний чи фінансовий.

Оперативний лізинг характеризується тим, що лізингоодержувач на своє замовлення отримує в платне користування від лізингодавця об'єкт лізингу на строк, менший строку, за який амортизується 90 % вартості об'єкта лізингу, визначеної на день укладання договору.

Відповідно до змін до Закону України "Про лізинг" від 11.12.2003 р. № 1381 – IV відсутні обмеження терміну фінансового лізингу, але строк його не може бути менше, ніж рік. Крім того, зміни до Закону передбачають припинення договору внаслідок прострочення оплати платежів більш, ніж на 30 днів або прострочення передачі об'єкта лізингу більш ніж на 30 днів.

Структура витрат, пов'язаних з орендними (лізинговими) операціями, може бути представлена таким чином:

- орендна плата;
- витрати з утримання та експлуатації об'єкта оренди (лізингу);
- витрати на ремонт та інші поліпшення основних засобів;
- витрати на утримання і технічне обслуговування;
- витрати на страхування;
- плата за землю;
- комунальні платежі тощо.

Аналітичний облік оренди (лізингу) на залізничному транспорті ведеться за такими групами основних засобів: локомотиви, вантажні вагони, нежитлові приміщення в житлових домах, складські і вокзальні приміщення, інші основні засоби.

Податок на додану вартість

Передача майна за договором оперативної оренди від орендодавця до орендаря та повернення орендодавцю майна, яке попередньо було передане в оперативну оренду, не є об'єктом оподаткування ПДВ (пп. 196.1.2 п. 196.1 ст. 196 Податкового кодексу). При цьому надання права на користування товарами за договорами оперативного лізингу (оренди) у податковому обліку належить до операцій з продажу послуг, тому якщо місце постачання послуг з оперативної оренди розташоване на митній території України, то така орендна операція є об'єктом оподаткування ПДВ.

У розділі V «Податок на додану вартість» Податкового кодексу не містяться норми, які б передбачали спеціальну дату виникнення податкових зобов'язань з ПДВ для оперативної оренди. Враховуючи це, у орендодавців згідно з п. 187.1 ст. 187 цього Кодексу датою виникнення податкових зобов'язань з постачання послуг вважається дата, що припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

– або дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок платника податку як оплата послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання послуг за готівку — дата оприбуткування коштів у касі

платника податку, а в разі відсутності такої — дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

– або дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

У день виникнення податкових зобов'язань продавець повинен виписати у двох примірниках податкову накладну. Оригінал її видається покупцю, копія залишається у продавця послуг (п. 201.4 ст. 201 Податкового кодексу).

При віднесенні сум ПДВ до податкового кредиту орендарю слід керуватися п. 198.2 ст. 198 Податкового кодексу, згідно з яким датою виникнення права платника на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

– або дата списання коштів з банківського рахунку на оплату послуг;

– або дата отримання платником податку послуг, що підтверджено податковою накладною.

Податок на доходи фізичних осіб

Дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування), 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 цього Кодексу).

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 земельної ділянки сільськогосподарського призначення, земельної частки (паю), майнового паю є орендар. При цьому об'єкт оподаткування визначається виходячи з розміру орендної плати, зазначеної в договорі оренди, але не менше ніж мінімальна сума орендного платежу, встановлена законодавством з питань оренди землі. Згідно з пп. 170.1.2 п. 170.1 ст. 170 Кодексу податковим агентом платника податку — орендодавця під час нарахування доходу від надання в оренду об'єктів нерухомості, інших, ніж зазначені в пп. 170.1.1 цього пункту (включаючи земельну ділянку, що знаходиться під такою нерухомістю, чи присадибну ділянку), є орендар. Підпунктом 170.1.4 п. 170.1 ст. 170 Податкового кодексу встановлено, що доходи від надання в оренду (суборенду), житловий найм (піднайм) нерухомого майна оподатковуються податковим агентом під час їх виплати за їх рахунок. Відповідно до ст. 168 цього Кодексу податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи ставку податку, визначену в ст. 167 зазначеного Кодексу.

При оподаткуванні доходів фізичних осіб, отриманих у вигляді орендної плати, можуть застосовуватися різні ставки ПДФО. Відповідно до п. 167.1 ст. 167 Податкового кодексу ставка податку становить:

– 15% — якщо сума одержаних платником податку доходів не перевищує 10-кратного розміру мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня звітного податкового року. Статтею 13 Закону про Держбюджет-2012 встановлено мінімальну заробітну плату — з 01.01.2012 р. у місячному розмірі вона становить 1073 грн. Отже, ставка в розмірі 15% застосовуватиметься до доходів, які є меншими або дорівнюють 10 730 грн. (1073 грн. x 10);

– 17% — із суми перевищення над 10 730 грн вищезазначених доходів, отриманих платником податку у звітному податковому місяці.

Крім того, якщо підприємство орендує об'єкт у свого працівника, то воно одночасно, як правило, виплачуватиме два види доходів — орендну плату і заробітну плату. За таких обставин цьому орендарю слід ураховувати також роз'яснення, надані у листі № 2346/6/17-0715. Так, якщо до складу загального місячного оподаткованого доходу окрім заробітної плати входять інші види доходів, щодо яких встановлено різні правила та/або ставки оподаткування, то з метою дотримання вимог п. 167.1 ст. 167 Податкового кодексу слід:

– у першу чергу оподатковувати доходи, що входять до складу заробітної плати;

– далі формувати оподатковуваний дохід у міру виникнення у платника податку кожного з видів оподаткованого доходу (на підставі підтвердження факту/дати виникнення доходу первинними документами, зокрема наказами про виплату/надання певних видів доходів).

Інформація про доходи фізичних осіб у вигляді орендної плати, виплачені податковим агентом на користь орендодавця, має знайти відображення у податковому розрахунку, який подається у строки, встановлені для податкового кварталу (тобто протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (пп. 49.18.2 п. 49.18 ст. 49 Податкового кодексу)). Форму податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) затверджено наказом № 1020. У податковому розрахунку інформація щодо сум виплаченого доходу та утриманого ПДФО зазначається у розрізі кожного платника податку персонально.

Строки перерахування до бюджету податку, утриманого з доходів у вигляді орендної плати, залежать, зокрема, від того, у якій формі виплачувався такий дохід. У ситуації, коли орендна плата виплачується у грошовій формі, слід керуватися пп. 168.1.2 п. 168.1 ст. 168 Податкового кодексу, згідно з яким податок сплачується (перераховується) до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування цього податку до бюджету. Якщо оподатковуваний дохід надається у негрошовій формі чи виплачується готівкою з каси податкового агента, податок

сплачується (перераховується) до бюджету протягом банківського дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання) (пп. 168.1.4 п. 168.1 ст. 168 цього Кодексу).

Якщо ж оподатковуваний дохід (у тому числі дохід від оренди) нараховується податковим агентом, але не виплачується (не надається) платнику податку, то податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, відповідно до пп. 168.1.5 п. 168.1 ст. 168 Податкового кодексу підлягає перерахуванню до бюджету податковим агентом у строки, встановлені цим Кодексом для місячного податкового періоду. За базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, податкові декларації подаються протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця (пп. 49.18.1 п. 49.18 ст. 49 Податкового кодексу). Для сплати суми податкового зобов'язання, зазначеної у податковій декларації, надається ще 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого зазначеним Кодексом для подання податкової декларації (п. 57.1 ст. 57 Податкового кодексу). Отже, якщо оподатковуваний дохід у вигляді орендної плати нараховується податковим агентом, але не виплачується (не надається) платнику податку, то ПДФО, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає перерахуванню до бюджету податковим агентом не пізніше 30 календарних днів, наступних за місяцем нарахування доходу.

Нарахування єдиного внеску

Правові й організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі — ЄСВ), умови та порядок його нарахування і сплати визначає Закон № 2464. Якщо підприємства нараховують на користь фізичних осіб суму винагороди за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами (крім цивільно-правового договору, укладеного з фізичною особою — підприємцем, якщо виконувані роботи (надавані послуги) відповідають видам діяльності, зазначеним у витягу з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців), то вони мають нараховувати і сплачувати ЄСВ.

Водночас хоча договір оренди і є цивільно-правовим, однак надання права на користування товарами за договорами оперативного лізингу (оренди) належить до операцій з продажу послуг лише з метою застосування податкового законодавства, що передбачено пп. 14.1.203 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу. Щодо ЄСВ, то він не входить до системи оподаткування, і податкове законодавство не регулює порядок нарахування, обчислення і сплати цього внеску (п. 2 ст. 8 Закону № 2464).

Якщо ж керуватися нормами цивільного законодавства, то оренда, як зазначалося вище, не є послугами. Враховуючи це, Пенсійний фонд України надав роз'яснення, у п. 6 якого стверджується, що оскільки

відносини за договором найму (оренди) не мають ознак правовідносин, які регулюють виконання робіт або надання послуг, то на суму орендної плати, яка сплачується згідно з таким договором на користь фізичної особи, ЄСВ не нараховується (аналогічний висновок зроблено у листі № 16534/03-20).

3.11. Облік нематеріальних активів

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Нематеріальний актив — немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних цілей чи надання в оренду іншим особам.

Нематеріальні активи відображають у балансі, якщо вони відповідають установленим критеріям визнання активів, тобто існує ймовірність того, що підприємство в майбутньому матиме економічну вигоду від них і їхня вартість може бути достовірно визначена.

До нематеріальних активів належать:

- права використання майна, природних ресурсів;
- права промислової власності;
- права інтелектуальної власності;
- ділова репутація (гудвіл);
- привілеї;
- патенти;
- інші нематеріальні активи.

Первісною вартістю нематеріальних активів є собівартість їхнього придбання або створення.

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс за первісною вартістю.

Якщо нематеріальний актив надійшов унаслідок обміну на інший актив, його первісна вартість визначається за справедливою вартістю одержаного активу, яка дорівнює справедливій вартості переданого активу з урахуванням будь-яких грошових доплат, здійснених під час обмінної операції.

Якщо нематеріальний актив одержаний підприємством безоплатно, його первісна вартість дорівнює ринковій вартості цього активу на дату його одержання.

Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, охоплює витрати, прямо пов'язані з його створенням і

доведенням до стану, придатного для використання за призначенням (витрати на оплату праці, матеріали, накладні та ін.).

Наступна оцінка балансової вартості нематеріального активу може відрізнятися від його первісної вартості, якщо було здійснено додаткові витрати, у результаті яких очікується збільшення майбутніх економічних вигод для підприємства.

Витрати на придбання або створення нематеріального активу капіталізуються і підлягають розподілу в часі протягом строку його корисного використання, тобто амортизації.

Облік наявності, руху та амортизації нематеріальних активів

Синтетичний облік нематеріальних активів. Для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух нематеріальних активів призначено активний рахунок 12 «Нематеріальні активи».

На дебеті рахунка 12 відображають придбання або одержання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, і суму дооцінки таких активів, на кредиті — вибуття нематеріальних активів унаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості одержання підприємством у майбутньому економічних вигод від їхнього використання, а також суму уцінки нематеріальних активів.

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» має такі субрахунки:

121 «Права користування природними ресурсами»;

122 «Права користування майном»;

123 «Права на знаки для товарів і послуг»;

124 «Права на об'єкти промислової власності»;

125 «Авторські та суміжні з ними права»;

126 «Гудвіл»;

127 «Інші нематеріальні активи».

На субрахунку 121 ведеться облік наявності об'єктів права користування ресурсами природного середовища. До них належать права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище.

На субрахунку 122 ведеться облік наявності прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень та ін.).

На субрахунку 123 ведеться облік наявності прав на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви та ін.).

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

На субрахунку 125 ведеться облік авторських і суміжних із ними прав (права на літературні й музичні твори, комп'ютерні програми, бази даних та ін.).

На субрахунку 126 ведеться облік гудвілу (різниці між балансовою вартістю чистих активів підприємства і вартістю його придбання). Вартість придбання відображає вартість підприємства з урахуванням кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів (робіт, послуг), нових технологій та ін.

На субрахунку 127 ведеться облік інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство (права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Облік придбання (створення) нематеріального активу. Придбаний або одержаний нематеріальний актив (як і кожний інший актив) відображають у Балансі, якщо існує вірогідність одержання майбутніх економічних вигод від його використання і вартість цього активу може бути достовірно визначена.

Нематеріальні активи надходять на підприємство в результаті:

1) придбання:

- за грошові кошти;
- за бартером;

2) одержання як внеску засновника до статутного капіталу підприємства;

3) самостійного виготовлення об'єкта нематеріальних активів;

4) безоплатного одержання об'єкта нематеріальних активів.

Нематеріальний актив, одержаний у результаті розроблення, відображають у Балансі за умов, що підприємство має:

– намір, технічну спроможність і ресурси для доведення нематеріального активу до стану придатності для реалізації або використання;

– можливість одержання майбутніх економічних вигод від його реалізації або використання;

– інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із його розробкою.

Якщо нематеріальний актив не відповідає зазначеним критеріям визнання, витрати, пов'язані з його придбанням або створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони здійснювалися, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Не визнаються активом і відображаються у витратах того звітного періоду, протягом якого вони здійснювалися:

- витрати на дослідження;
- витрати на підготовку та перепідготовку кадрів;
- витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;

– витрати на підвищення ділової репутації підприємства (гудвіл), вартість видань.

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на Баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім одержаних торгових знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають компенсації, та інших витрат, які безпосередньо пов'язані з його придбанням і доведенням до стану придатності для використання за призначенням. Витрати на сплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, які придбано (створено) цілком або частково за рахунок банківського кредиту.

Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, первісною вартістю нематеріального активу, одержаного в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість, а різницю включають до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів або їхніх еквівалентів, яку було передано (одержано) під час обміну.

Первісною вартістю безоплатно одержаних нематеріальних активів є їхня справедлива вартість на дату одержання.

Первісною вартістю нематеріальних активів, внесених до статутного капіталу підприємства, визнається їхня справедлива вартість, узгоджена засновниками (учасниками) підприємства.

Нематеріальні активи, одержані внаслідок об'єднання підприємств, оцінюються за їхньою справедливою вартістю.

Первісна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, оплачених загальною сумою, визначається розподілом сплаченої суми пропорційно справедливій вартості кожного з придбаних об'єктів.

Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, складається з прямих витрат на оплату праці, прямих матеріальних витрат, інших витрат, які безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу та доведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій).

Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних з удосконаленням цих активів і підвищенням їхніх можливостей та строку використання, які сприятимуть збільшенню початково очікуваних майбутніх економічних вигод.

Витрати, що здійснюються для утримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання початково визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, включають до витрат звітного періоду.

Облік переоцінки нематеріальних активів

Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату Балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу переоцінюють усі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

Відображення операцій, пов'язаних із нематеріальними активами, на рахунках бухгалтерського обліку наведено в табл. 3.33.

Таблиця 3.33

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Придбано нематеріальні активи (на умовах авансової оплати) на суму за договором		
	– на суму без ПДВ	154	631
	– на суму ПДВ	644	631
2	Зараховано придбаний об'єкт до нематеріальних активів	12	154
3	Відображено витрати на утримання програмного забезпечення для власних потреб	154	20, 65, 66
4	Зараховано до складу нематеріальних активів програмне забезпечення, створене власними силами	125	154
5	Відображено витрати на дослідження можливостей технічного удосконалення виробництва	941	20, 65, 66
6	Відображено витрати на модернізацію програмного забезпечення	154	20, 65, 66
7	Обчислено витрати на модернізацію програмного забезпечення у складі нематеріальних активів	125	154

Активний ринок — ринок, який характеризується тим, що предмети, які продаються й купуються на ньому, є однорідними; у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців; інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

Якщо підприємство здійснило переоцінку об'єктів групи нематеріальних активів, то в майбутньому вони підлягають щорічній переоцінці.

Переоцінені первісна вартість і знос об'єкта нематеріального активу визначаються як добутки на індекс переоцінки відповідно первісної

вартості або зносу. Індекс переоцінки обчислюють діленням справедливої вартості переоцінюваного об'єкта на його залишкову вартість.

Суму дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображають у складі додаткового капіталу, а суму уцінки — у складі витрат звітного періоду, крім наведених нижче випадків.

1. Перевищення суми попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості об'єкта нематеріального активу під час чергового дооцінки вартості цього об'єкта включають до доходів звітного періоду з відображенням різниці між сумою чергової (останньої) дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів та зазначеним перевищенням у складі іншого додаткового капіталу.

2. Перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості об'єктів нематеріальних активів під час чергової уцінки залишкової вартості цього активу спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу з включенням різниці між сумою чергової (останньої) уцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів та зазначеним перевищенням до витрат звітного періоду.

3. Під час вибуття переоціненого раніше об'єкта нематеріальних активів перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта включають до нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Приклад

Відобразити в обліку суму дооцінки нематеріальних активів, якщо сума дооцінки балансової вартості становить 1800 грн, а зносу — 700 грн.

У бухгалтерському обліку має бути зроблено такі записи:

Дебет рахунка 12 «Нематеріальні активи» ***1800 грн***
Кредит субрахунка 423 «Дооцінка активів»

Дебет субрахунка 423 «Дооцінка активів» ***700 грн***
Кредит рахунка 133 «Знос нематеріальних активів».

Облік зменшення корисності нематеріальних активів. Втрати від зменшення корисності нематеріальних активів включають до витрат звітного періоду зі збільшенням у балансі суми зносу нематеріальних активів, а для об'єктів, які відображено в обліку за переоціненою вартістю, — зі зменшенням переоціненої вартості.

Якщо причини зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів перестали існувати, втрати від зменшення корисності об'єкта за попередні періоди вилучають на відповідну суму методом «сторно» з суми витрат звітного періоду та з суми зносу об'єкта нематеріальних активів. Для об'єктів нематеріальних активів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, втрати від зменшення їх корисності включають до

доходів зі збільшенням переоціненої вартості об'єкта нематеріальних активів.

Приклад

Відобразити в обліку витрати від зменшення корисності об'єктів нематеріальних активів, обчислених за переоціненою вартістю, якщо сума втрат переоціненої вартості — 200 грн, а сума зносу — 45 грн.

У бухгалтерському обліку має бути зроблено такі записи:

Дебет субрахунка 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	1200 грн
Кредит рахунка 12 «Нематеріальні активи»	
Дебет субрахунка 133 «Знос нематеріальних активів»	45 грн
Кредит рахунка 12 «Нематеріальні активи».	

Облік вибуття нематеріальних активів

Нематеріальний актив списують з балансу в разі його вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості одержання підприємством у майбутньому економічних вигод від його використання.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначають як різницю між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних із вибуттям) та їхньою залишковою вартістю.

Усі господарські операції з обліку нематеріальних активів схожі на аналогічні операції з обліку основних засобів. Кореспонденція рахунків також є практично ідентичною, лише замість рахунка 10, субрахунків 131, 152, які використовувалися в обліку основних засобів, для обліку операцій з нематеріальними активами використовують рахунок 12, субрахунки 133, 154.

Нижче наведено приклади операції з вибуття нематеріальних активів.

Приклад

Підприємство передало (реалізувало) за 15000 грн (ПДВ — 2500 грн) право користування майном, первісна вартість якого — 13000 грн, знос — 500 грн. Відобразити цю операції на рахунках бухгалтерського обліку.

У бухгалтерському обліку має бути зроблено такі записи, як у табл. 3.34.

Таблиця 3.34

№ n/n	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Відображено дохід від передачі прав користування майном	377	742	15000
2	Відображено суму нарахованого раніше зносу	133	122	5000
3	Списано залишкову вартість нематеріального активу	972	122	8000
4	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	742	641	2500
5	Визначено фінансовий результат (прибуток)	742, 791 791	791, 972 441	12500 8000, 4500

Амортизація нематеріальних активів

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання, який установлює підприємство під час визнання цього об'єкта активом (зарахування на баланс), але не більш як 20 років.

Визначаючи строк корисного використання об'єкта нематеріальних активів, беруть до уваги:

- строки корисного використання таких активів;
- передбачуваний моральний знос;
- правові та інші подібні обмеження щодо строків його використання й інші чинники.

Метод амортизації нематеріального активу підприємство обирає самостійно, виходячи з умов одержання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, амортизація нараховується з застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації з застосуванням відповідних методів нарахування здійснюється згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби».

Під час розрахунку амортизованої вартості ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім таких випадків:

- якщо існує безвідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- якщо ліквідаційну вартість можна визначити на підставі інформації існуючого активного ринку й очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Нарахування амортизації починають з місяця, наступного за тим, у якому нематеріальний актив став придатним для використання, і припиняють з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Строк корисного використання нематеріального активу і метод його амортизації переглядають наприкінці звітнього року, якщо в наступному

періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов одержання майбутніх економічних вигод.

Амортизацію нематеріального активу нараховують, виходячи з нового методу нарахування і нового строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

Приклад

05. 05. 20XX р. Південна залізниця придбала в іноземного партнера «Р» програмне забезпечення для трансформування своєї бухгалтерської звітності у фінансову звітність за міжнародними стандартами. Ціна придбання — 15000 дол., або 79800 грн (за офіційним курсом 5,32 грн за 1 дол.), у т. ч. ПДВ — 13300 грн. Крім того, сплачено 1200 грн (у т. ч. ПДВ - 200 грн) за підготовку бухгалтера до користування цим програмним забезпеченням. Строк корисного використання програмного забезпечення початково було визначено з урахуванням морального старіння програм такого класу — 5 років. Щоквартально Південна залізниця виплачує фірмі «Р» 600 грн за сервісне обслуговування цієї програми (у т. ч. ПДВ - 100 грн).

У Балансі Південної залізниці на 31.12.20XX р. необхідно відобразити нематеріальний актив, собівартість якого становить $79800 - 13700 = 66500$ грн. Витрати на підготовку бухгалтера в сумі 1000 грн ($1200 - 200$) і на сервісне обслуговування програмного забезпечення — $(600 - 100) \times 4 = 2000$ грн слід відобразити у Звіті про фінансові результати за 20XX р. у статті «Адміністративні витрати», оскільки вони не є матеріальними активами:

Дебет рахунка 92 “Адміністративні витрати”

Кредит субрахунка 133 «Знос нематеріальних активів».

Наприкінці року Південна залізниця нарахувала методом прямолінійного списання амортизацію, виходячи з визначеного строку корисного використання програмного забезпечення:

$$66500 : 5 = 13300 \text{ грн.}$$

Таким чином, балансова вартість програмного забезпечення на 31.12.20XX р. становила $66500 - 13300 = 53200$ грн.

На початку 20XX р. стало відомо, що з 20XX р. запроваджуються національні Положення (стандарты) бухгалтерського обліку, які хоч і не суперечать МСБО, але мають певні особливості. Тому керівництво залізниці прийняло рішення про скорочення строку корисного використання цього активу з 5 до 3 років. З огляду на це балансову вартість нематеріального активу необхідно рівномірно розподілити протягом двох років, що залишилися до кінця переглянутого строку корисного використання програмного забезпечення (табл. 3.35).

Таблиця 3.35

<i>Кінець року</i>	<i>Собівартість, грн</i>	<i>Нарахування амортизації, грн</i>	<i>Нагромаджена амортизація, грн</i>	<i>Балансова вартість, грн</i>
200X	66500	13300	13300	53200
20XX	66500	26600 (53200:2)	39900	26600
20XX	66500	26600	66500	0

Відповідно до підпункту 145.1.1 пункту 145.1 статті 145 Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 року №2755-VI (далі — ПКУ) визначено 6 груп нематеріальних активів. Облік вартості, яка амортизується, ведеться за кожним з об'єктів, що входить до складу окремої групи. Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється із застосуванням методів, визначених у підпункті 145.1.5 пункті 145.1 статті 145 ПКУ, а саме:

1) прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта;

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється відповідно до строку корисного використання об'єкта і подвоюється;

4) кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта;

5) виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації.

Нарахування амортизації для 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 амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації (підпункт 145.1.9 пункту 145.1 статті 145 ПКУ).

3.12. Інвентаризація основних засобів та відображення її результатів в обліку

Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації (згідно з Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні») встановлює власник (керівник) підприємства, окрім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим у відповідності з чинним законодавством:

- під час передачі майна державного підприємства в оренду, його приватизації або корпоратизації, реструктуризації заборгованості, в інших випадках, передбачених Постановами Кабінету Міністрів України;
- перед складанням річної бухгалтерської звітності (окрім майна, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводилась не раніше 1-го листопада звітного року);
- під час зміни матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);
- у випадку встановлення фактів крадіжок та зловживань (на день встановлення таких фактів);
- за приписом судово-слідчих органів;
- у випадку технологічних аварій, пожеж, стихійного лиха (на день завершення (ліквідації)) таких явищ;
- під час передачі підприємств або їх структурних підрозділів до складу інших підприємств або органів управління (на дату передачі);
- у випадку ліквідації підприємства.

Інвентаризація будов, споруд та інших нерухомих основних засобів, як правило, здійснюється раз на три роки; а бібліотечних фондів – раз на п'ять років.

Основними завданнями інвентаризації є:

- встановлення фактичної наявності основних засобів у натурі;
- виявлення надлишку (нестач) основних засобів шляхом співставлення фактичної їх наявності і даних бухгалтерського обліку;
- виявлення основних засобів, які не використовуються підприємством або на відповідають визначенню основних засобів з точки зору майбутніх економічних вигод від їх використання;
- перевірка реальності оцінки зарахованих на баланс основних засобів;
- перевірка умов утримання й експлуатації основних засобів.

Для проведення інвентаризації організується інвентаризаційна комісія, склад якої затверджується:

- під час приватизації та корпоратизації майна держпідприємств – державними органами приватизації;

– під час передачі в оренду майна держпідприємства та його структурних підрозділів як цілісного майнового комплексу – орендодавцем.

У всіх інших випадках інвентаризаційна комісія організується наказом (розпорядженням) керівника підприємства. Інвентаризація повинна проводитися в повному складі комісії та в присутності матеріально відповідальних осіб.

Якщо підприємство приватизується або передається в оренду, то до складу інвентаризаційної комісії повинні обов'язково входити керівники та головний бухгалтер такого підприємства, а також представник держоргану приватизації або орендодавця. При цьому інвентаризація майна таких підприємств повинна бути закінчена за 15 календарних днів.

Інвентаризація основних засобів починається з перевірки наявності та стану інвентарних карток (книг), технічних паспортів та іншої технічної документації. Перевіряються також документи на основні засоби, які здані або прийняті в оренду, знаходяться на зберіганні або в тимчасовому користуванні.

Під час інвентаризації комісія в обов'язковому порядку перевіряє фактичну наявність об'єктів та заносить до інвентаризаційних описів їх повне найменування, призначення, інвентарні номери.

Якщо об'єкт відновлювався, реконструювався, модернізувався або переобладнувався, внаслідок чого змінилося основне його призначення, він вноситься до інвентаризаційного опису під назвою, що відповідає його новому призначенню.

В інвентаризаційних описах забороняється залишати незаповнені рядки.

Інвентаризаційна комісія також встановлює відповідність первісної вартості об'єктів основних засобів, які були добудовані, реконструйовані або зазнали інших змін капітального характеру, даним бухгалтерського обліку.

Якщо основні засоби знаходяться в ремонті на інших підприємствах, то вони вносяться до інвентаризаційних описів на підставі документів про передачу об'єкта в ремонт.

Інвентаризаційна комісія повинна включити до інвентаризаційних описів виявлені невраховані об'єкти, а також перевірити правильності зроблених записів і технічних параметрів об'єктів. Оцінка неврахованих об'єктів робиться за залишковою (справедливою) вартістю, а знос визначається за технічним станом на дату їх оприбуткування. Дані оцінки та зносу оформляються актами (протоколами) засідання інвентаризаційної комісії.

До окремого інвентаризаційного опису включаються об'єкти основних засобів, які не підлягають відновленню та не придатні для подальшого використання (експлуатації). Списання таких об'єктів здійснюється відповідно до діючого порядку ліквідації основних засобів.

Стосовно орендованих об'єктів інвентаризаційні описи складаються за кожним орендодавцем з зазначенням строку оренди та всіх встановлених відомостей. Один примірник опису надсилається орендодавцю.

Фактична наявність основних засобів за матеріалами інвентаризації звіряється з даними бухгалтерського обліку, і, таким чином, визначаються відхилення.

Протокол інвентаризаційної комісії за результатами інвентаризації з додатками про регулювання інвентаризаційних різниць у 5-денний строк повинен бути розглянутий та затверджений керівником підприємства, а якщо інвентаризація проводиться з метою оренди чи приватизації об'єкта – державним органом приватизації або орендодавцем.

У бухгалтерському обліку підприємства затверджені результати інвентаризації відображаються в місяці завершення роботи інвентаризаційної комісії.

Виявлений надлишок основних засобів, встановлений під час інвентаризації, належить оприбуткуванню і відображається в обліку:

– оприбуткування надлишку (за первісною або справедливою вартістю) – за дебетом рахунка 10 “Основні засоби” і кредитом субрахунка 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”;

– відображення суми зносу (визначається експертним шляхом) – за дебетом субрахунка 746 “Інші доходи від звичайної діяльності” і кредитом рахунка 13 “Знос необоротних активів”.

Сума надлишків основних засобів, на які знайдені документи з їх оприбуткування (накладна) або оплати (виписка банку, платіжне доручення тощо) до складу валового доходу не включається.

Нестача (псування) об'єктів основних засобів за результатами інвентаризації компенсується за рахунок:

– винної особи;
– списання на фінансовий результат (якщо винна особа не встановлена).

За результатами інвентаризації бухгалтер проводить відповідні записи по бухгалтерських рахунках (табл. 3.36).

Таблиця 3.36

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1	Оприбутковано виявлені під час інвентаризації необоротні активи	10, 11, 12	746	1500
2	Списано облікову вартість необоротних активів, яких не вистачає	947	10, 11, 12	2000

1	2	3	4	5
3	Віднесена витрати звітного періоду суму податкового кредиту необоротних активів, яких не вистачає	949	641	400
4	Списана нестача на фінансовий результат	791	947	2400
5	Відображено на забалансовому рахунку невідшкодовані нестачі	072	–	2400
6	Відображено виникнення дебіторської заборгованості та доходу після встановлення винної особи на загальну суму відшкодування шкоди	375	716	4800
7	Списано із забалансового рахунку суму нестачі	–	072	2400
8	Відображено утриману суму відшкодування шкоди із заробітної плати винної особи	661	375	4800
9	Відображено суму, що підлягає перерахування до бюджету	716	641	2400
10	Відображено дохід від раніше отриманих активів на фінансовий результат	716	791	2400

3.13. Особливості обліку окремих видів основних засобів на залізничному транспорті

Облік залізничної колії

Залізнична колія за класифікацією основних засобів належить до групи споруд. Її інвентарними об'єктами є такі елементи: земляне полотно, верхня будова колії (колії з кріпленнями, шпали, переведення стрілок тощо), дренажні, водопровідні та зміцнювальні споруди земляного полотна. Елементи головної колії враховують за напрямками руху в межах дистанції колії, станційної колії – за станціями.

Залізнична колії підлягає капітальному, середньому та піднімальному ремонтам. Бухгалтерський облік середнього та піднімального ремонтів ведуть за місцем обліку капітального ремонту.

На більшості залізниць України капітальний ремонт колії замовляє служба колії, якій виділяються кошти для фінансування капітального ремонту та сплати матеріалів верхньої будови, що придбаються управлінням залізниці. Роботи з капітального ремонту в цьому випадку виконують дистанції колії, на балансі яких знаходиться ця дільниця колії, а також колійні машини станції (КМС). Отже, капітальний ремонт колії здійснюється внутрішньо-підрядним способом, при якому дистанції колії та КМС стають тимчасовими підрядниками.

Служба колії залізниці визначає фактичну вартість капітального ремонту згідно з рахунками, які пред'являють дистанції колії та КМС по закінченні ремонту.

Вартість матеріалів верхньої будови колії, що витрачені під час ремонту, вказують окремим рядком, оскільки грошові розрахунки за них

між службою колії залізниці (як замовника ремонту) і виконавцем робіт не ведуться.

Визначивши фактичну вартість капітального ремонту, дистанція колії виписує службі колії залізниці авізо, на підставі якого в дистанції роблять записи в інвентарних картках відремонтованих об'єктів основних засобів. Один примірник авізо з відміткою про використання даних дистанція колії повертає службі, яка одержує право на погашення фактичних витрат на ремонт за рахунок джерела фінансування.

Дистанції колії та КМС (як внутрішньодорожні підрядники) витрати на капітальний, середній та піднімальний ремонт колії обліковують на рахунку 23 “Витрати з перевезень” (субрахунок 2315 “Колійне господарство”) згідно з Номенклатурою витрат по основній діяльності підприємств залізничного транспорту України, затвердженою Наказом Укрзалізниці від 10.02.2000 р № 57 – Ц.

Порядок обліку капітального ремонту та інших видів поліпшення верхньої будови колії пов'язаний, насамперед, з урахуванням таких обставин: хто є замовником ремонту і кому передані джерела фінансування такого ремонту. Залежно від цього на залізницях України може діяти різний порядок обліку капітального ремонту колії.

Витрати з капітального ремонту та модернізації колії для дистанцій колії своєї залізниці колійні машини станції відображають на субрахунках 2315 “Колійне господарство”, 2344 “Модернізація колії” відповідно за елементами витрат.

Колійні машинні станції за виконання капітального ремонту колії або модернізації колії своєї залізниці виписують повідомлення (авізо) та відображають за дебетом субрахунка 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки” та кредитом субрахунків 2315 “Колійне господарство”, 2344 “Модернізація колії” відповідно. Дистанція колії на підставі одержаного і підтвердженого повідомлення (авізо) відображає за кредитом субрахунка 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки” і дебетом субрахунків 2315 “Колійне господарство” за елементами “Інші витрати” витрати з ремонту колії, 1517 “Модернізація колії” витрати з модернізації колії.

Витрати з капітального ремонту та модернізації колії для дистанцій колії інших залізниць України та на сторону колійні машинні станції відображають на субрахунках 2343 “Капітальний ремонт колії”, 2344 “Модернізація колії” відповідно з наступним закриттям у дебет субрахунка 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”. Вартість виконаного ремонту та модернізації колій на сторону відображається за дебетом субрахунка 682 “Внутрішні розрахунки” – у разі пред'явлення рахунка іншій залізниці, рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” – стороннім підприємствам, кредитом субрахунка 7063 “Дохід від послуг з капітального ремонту колії”, 7064 “Дохід від послуг з модернізації колії”.

Витрати з інших видів робіт та обслуговування колій інших залізниць України та на сторону колійні машинні станції або дистанції

колії відображають на субрахунку 239 “Інші види робіт по всіх господарствах” з наступним закриттям у дебет субрахунка 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”. Вартість виконаних робіт відображається за дебетом субрахунка 682 “Внутрішні розрахунки” – у разі пред’явлення рахунка іншій залізниці, рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” – стороннім підприємствам, кредитом субрахунка 7059 “Дохід від інших робіт і послуг допоміжного виробництва”.

Дистанція колії витрат з капітального ремонту колії, виконаного господарським способом, відображає на субрахунку 2315 “Колійне господарство” за елементами витрат.

Витрати КМС з виконання робіт важкими колійними машинами для підрозділів своєї залізниці та на сторону відображаються на субрахунку 239 “Інші види робіт по всіх господарствах” з елементами витрат. Колійна машинна станція на суму витрат з виконання робіт виписує і направляє повідомлення (авізо) підрозділам своєї залізниці та відображає за дебетом субрахунка 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки” та кредитом субрахунка 239 “Інші види робіт по всіх господарствах”. Підрозділи суму витрат згідно з отриманим і підтвердженим повідомленням (авізо) відображають за дебетом відповідних рахунків обліку витрат рахунка 23 “Виробництво” у відповідних статтях розділу I “Прямі витрати по перевезеннях” Номенклатури витрат залежно від виду робіт, на яких використовувалися ці машини (поточне утримання колії або інші види робіт у колійному господарстві) та кредитом субрахунка 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки”.

Витрати з виконання робіт важкими колійними машинами на сторону колійна машинна станція відображає за дебетом субрахунка 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг” та кредитом субрахунку 239 “Інші види робіт по всіх господарствах”. Вартість виконаних робіт відображається за дебетом субрахунка 682 “Внутрішні розрахунки” – у разі пред’явлення рахунка іншій залізниці України, рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” – стороннім підприємствам, кредитом субрахунка 7059 “Дохід від інших робіт і послуг допоміжного виробництва”.

Облік старопритатних елементів верхньої будови колії

Зняті під час капітального ремонту елементи верхньої будови колії залежно від ступеня зношеності сортують на такі види: придатні для укладення без ремонту; придатні для укладення з ремонтом; придатні для використання як будівельні матеріали (шпали, бруси тощо); придатні на паливо; як металобрухт. Результати сортування повинні оформлюватися спеціальним актом.

Перші три види елементів колії враховуються дистанціями колії та КМС як основні засоби в запасі за групою 1, утворюючи підгрупу

“Старопридатні елементи верхньої будови колії”. Склади дистанцій колії та КМС враховують їх у кількісному вираженні на картках складського обліку матеріалів. Щомісяця вони складають звіт про наявність і рух старопридатних елементів верхньої будови колії, який разом з первинними прибутковими та витратними документами здають до бухгалтерії.

Аналітичний облік старопридатних елементів верхньої будови колії в бухгалтерії ведеться у вартісному та кількісному вираженні. За вартістю їх наявність і рух фіксуються в інвентарних картках (ф. ОЗ-9), а за кількістю – у додатку до інвентарної картки. Записи в картках роблять згідно зі звітами, які є підставою для складання облікових записів за рахунками 10 “Основні засоби” і 42 “Додатковий капітал”.

Облік покілометрового запасу рейок

Бухгалтерія дистанції колії враховує покілометровий запас рейок на рахунку 10 “Основні засоби”, здійснюючи на ньому записи тільки по закінченні року на розмір зміни запасу. Якщо, наприклад, вартість поповнення покілометрового запасу рейок перевищує вартість використаного протягом року запасу, то на суму різниці дебетується рахунок 10 “Основні засоби” та кредитується рахунок 42 “Додатковий капітал”, а суму різниці визначають на рахунку 47 “Забезпечення майбутніх витрат та платежів”, записи за яким ведуть протягом року. Під час створення резерву цей рахунок кредитується в кореспонденції з дебетом субрахунка 231 “Перевезення”, якщо покілометровий запас рейок використаний під час поточного ремонту, утримання колії або під час роботи з ліквідації поточних аварій, що виникли з вини даного підприємства.

Суму резерву визначають, виходячи з фактичної вартості нових рейок відповідного типу, що обліковуються на рахунку 20 “Виробничі запаси”. Тому поповнення запасу новими рейками відображається записом:

Дебет рахунку 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”
Кредит рахунку 20 “Виробничі запаси”

Якщо покілометровий запас рейок поповнюється старопридатними рейками, то складають одночасно два записи:

Дебет рахунка 42 “Додатковий капітал”
Кредит рахунка 10 “Основні засоби”
Дебет рахунка 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”
Кредит рахунка 42 “Додатковий капітал”.

У цьому випадку між вартістю нових рейок, на підставі якої створюється резерв, та вартістю старопридатних рейок, що списані через ліквідацію, виникає різниця. На суму цієї різниці складають сторнований

запис за дебетом субрахунка 231 “Перевезення” та кредитом рахунка 47 “Забезпечення майбутніх витрат та платежів”.

Облік рухомого складу

Придбання локомотивів і пасажирських вагонів здійснюють відповідно Департамент локомотивного та Департамент пасажирського господарств Укрзалізниці (УЗ).

Під час передачі придбаних об’єктів рухомого складу залізниці Департаменти надсилають на адресу фінансово-економічної служби залізниці повідомлення у двох примірниках з зазначенням вартості цих об’єктів. Після надходження об’єктів служби повертають Департаменту один примірник з відміткою про акцепт (згоду на сплату).

Депо залізниці, до якої приписуються придбані локомотиви та пасажирські вагони, включають їх до складу основних засобів у момент фактичного одержання.

Первісна вартість локомотивів і пасажирських вагонів включає купівельну вартість і витрати з їх доставки та супроводження до місця призначення. При цьому до загальної вартості локомотивів входять двигуни, електрообладнання та інше обладнання, нормативний комплект інструментів та інвентарю, а до вартості пасажирських вагонів – гальмове та інше обладнання, система опалення, електропроводка та інші змінні предмети.

Капітальний ремонт локомотивів і пасажирських вагонів виконують підрядним способом заводи з ремонту рухомого складу або депо власної залізниці. За виконаний капітальний ремонт локомотивів і пасажирських вагонів заводи та депо пред’являють рахунки фінансово-економічній службі залізниці приписання.

Служба оплачує рахунки за фактичною сумою витрат на капітальний ремонт окремих інвентарних об’єктів і надсилає в депо приписки цих об’єктів повідомлення, на підставі яких в інвентарних картках роблять відмітки про виконаний ремонт основних засобів.

У деяких випадках витрати на капітальний ремонт відображають не фінансово-економічні служби, а відповідні вагонні та локомотивні депо.

Контрольні питання

- Охарактеризуйте методи нарахування амортизації згідно з П(С)БО.
- Як формується первісна вартість основних засобів, придбаних за грошові кошти?
- Назвіть первісні документи з руху основних засобів.
- Як відобразяться в обліку витрати на капітальний і поточний ремонт основних засобів?
- Як в обліку відображаються операції з продажу основних засобів?
- Порядок проведення інвентаризації та відображення її результатів в обліку.
- Переоцінка основних засобів.
- Аналітичний облік основних засобів.
- Оренда основних засобів.
- Поняття та класифікація основних засобів.
- Як в обліку відображаються операції з ліквідації основних засобів?
- Як в обліку відображаються операції з придбанням основних засобів за грошові кошти?
- Як в обліку відображаються операції «вироблені власними коштами»?
- Охарактеризуйте рахунки з обліку основних засобів.

Розділ 4

ОБЛІК ЗАПАСІВ

4.1. Загальна характеристика запасів, завдання їх обліку та нормативно-правове забезпечення обліку

Для забезпечення безперебійності процесу перевезень та повного і своєчасного задоволення потреб підприємств необхідна наявність матеріальних ресурсів у відповідному об'ємі та структурі. На залізничному транспорті до виробничих запасів належать такі елементи засобів виробництва, як сировина, основні і допоміжні матеріали, запасні частини, паливо та ін.

Основною задачею обліку запасів на залізничному транспорті є своєчасне складання та надання до вищих органів достовірної інформації про наявність виробничих запасів, їх витрачання в процесі виробництва.

Облік виробничих запасів здійснюється відповідно до П(С)БО 9 "Запаси", затвердженого Міністерством фінансів України від 20.10.1999 р. № 216, Наказу Укрзалізниці від 30.12.1999 р. № 379-Ц, Методичних рекомендацій з застосування на залізничному транспорті П(С)БО 9 "Запаси" та Облікової політики Укрзалізниці.

Ці методичні рекомендації слід застосовувати до фінансової звітності підприємств та організацій залізничного транспорту.

Дані методичні рекомендації не розповсюджуються:

- на незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов'язані з ними;
- фінансові активи (гроші та їх еквіваленти);
- молодняк тварин і тварин на відгодівлі, продукцію сільського і лісового господарства;
- корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою реанімаційною вартістю відповідно до інших положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Терміни, що застосовуються в П(С)БО 9 «Запаси», мають таке значення.

Запаси - активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.

Чиста вартість реалізації запасів - очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

4.2. Визначення, класифікація та оцінка запасів

Запаси визнаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

На залізничному транспорті запаси включають у себе:

- сировину і матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
- незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою деталей, вузлів, виробів і незакінчених технологічних процесів;
- незавершене виробництво на підприємствах, які виконують роботи та надають послуги, що складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємство ще не визнало доходу;
- паливо (нафтопродукти, тверде паливо та інші види палива);
- готову продукцію, виготовлену на підприємстві, призначену для продажу і яка відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- товар у вигляді матеріальних цінностей, що придбані та утримується підприємством з метою подальшого продажу;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
- молодняк тварин і тварин на відгодівлі, продукцію сільського і лісового господарства, якщо вони оцінюються за П(С)БО 9.

Придбані або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість запасів, що складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику;
- суми, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- витрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування та відсотки за комерційні кредити постачальників;
- витрати, що безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. Сюди належать: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно-технічних характеристик запасів.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, є собівартість їх виробництва, яка визначається П(С)БО 16 "Витрати".

Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визначається погоджена засновниками підприємства їх справедлива вартість.

Справедлива вартість - це сума, за якою може бути здійснений обмін активу або сплата зобов'язання в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами (експертна оцінка).

Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість.

Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю переданих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

Первісна вартість запасів, придбаних в обмін на неподібні запаси, дорівнює справедливій вартості переданих запасів, збільшених (зменшених) на суму коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) в результаті обміну.

Не включаються до первісної вартості, а включаються до витрат того періоду, в якому вони були здійснені:

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

Первісна вартість запасів у бухгалтерському обліку не змінюється, крім випадків, передбачених П(С)БО 9.

При відпусканні запасів у виробництво, продаж та при 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 витрат ціни продажу.

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

Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюються один одним, оцінюються за ідентифікованою собівартістю.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на

сумарну кількість запасів на початок звітної місяця і одержаних у звітному місяці запасів. На підприємствах залізничного транспорту відпускання запасів у виробництво, продаж та інше вибуття здійснюється за методом ФІФО, встановленим Обліковою політикою Укрзалізниці.

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

Оцінка за нормативними витратами полягає в 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 витрат до фактичних норм (витрат) ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися.

Оцінка за цінами продажу базується на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельної націнки товарів. Цей метод застосовують підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається відношенням суми залишку торговельних націнок на початок звітної місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів до суми продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на кінець звітної місяця та продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

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 та відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання.

Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Переоцінка запасів здійснюється на індивідуальній підставі у випадку, коли чиста вартість їх реалізації менша за їх балансову вартість.

Сума часткового списання вартості запасів до чистої вартості реалізації визначається як витрати того періоду, в якому було здійснено переоцінку запасів.

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли чи іншим чином втратили первісну очікувану економічну вигоду.

Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) запасів списуються на витрати звітного періоду з відображенням вказаної вартості в позабалансовому обліку. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду.

Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, сторнується запис про попереднє зменшення вартості цих запасів.

У примітках до фінансової звітності наводиться інформація:

- про методи оцінки запасів;
- балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп;
- балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації;
- балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, у заставу.

4.3. Документальне оформлення руху виробничих запасів

На залізничному транспорті забезпеченням підприємств виробничими запасами зайнята система постачальницьких організацій.

В Укрзалізниці організацію постачання виробничих запасів, тобто функції централізованого забезпечення підприємств залізничного транспорту виробничими запасами покладено на ДП “Укрзалізничпостач” (ЦХП), на залізницях – на служби матеріально-технічного забезпечення (НХ). У свою чергу склади служби матеріально-технічного забезпечення виконують великий обсяг операцій з надходження та відпускання виробничих запасів.

При цьому ТМЦ, які закуповуються ЦХП у постачальників, відвантажуються транзитом постачальниками безпосередньо підприємствам (структурно-технологічним підрозділам) залізничного транспорту. Відносини між ЦХП і залізницями щодо постачання виробничих запасів регулюються шляхом укладання договорів.

На суму відвантажених постачальником ТМЦ ЦХП виписує авізо (повідомлення) службам (галузевій (Т, Л, В, БМЦС та ін.), НХ, НФ, ЦФ) і

надсилає їх структурному підрозділу або іншому виробничо-технологічному підрозділу галузевої служби залізниці – вантажоодержувачу для підтвердження отримання виробничих запасів і здійснення розрахунків. На підставі цих авізо служба, у підпорядкуванні якої знаходиться вантажоодержувач, здійснює контроль за роботою по актах звірки та проведенням розрахунків; служба НХ здійснює контроль за поставками в цілому по залізниці; служба НФ здійснює контроль за складанням активів звірки та проведенням розрахунків; ЦФ – для проведення внутрішніх розрахунків; ЦХП разом із авізо надсилає структурному підрозділу – вантажоодержувачу супроводжувальні документи на запаси: рахунок-фактуру, податкову накладну на кожну партію відвантаженої продукції, товарно-транспортну накладну, сертифікати якості виробника продукції.

Приймання ТМЦ від ЦХП проводиться за кількістю та якістю згідно з інструкцією від 15.06.1965 р. № П-6 та від 25.04.1966 р. №П-7.

Виробничо-технологічний підрозділ – вантажоодержувач залізниці, прийнявши продукцію, акцептує протягом 2 днів після отримання відповідних документів на поставлену продукцію за умови її фактичного отримання (прийняття продукції) 5 екземплярів авізо і передає в галузеву службу, у підпорядкуванні якої знаходиться, та в служби НХ, НФ, ЦХП та ЦФ УЗ.

Начальник служби визначає своїм наказом відповідальних:

- за здійснення контролю за поставлені ТМЦ (технічний працівник);

- за проведення розрахунків з ЦХП (фінансовий працівник).

У бухгалтерському обліку виробничо-технологічного підрозділу ці операції відображаються таким чином:

– за дебетом рахунка 20 “Виробничі запаси” і кредитом субрахунка 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – оприбутковано фактично отримані ТМЦ на підставі товарно-транспортної накладної, акту прийому-передачі;

– за дебетом субрахунка 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” і кредитом субрахунка 6834 “Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами” – проведення розрахунків за поставлені ТМЦ (акцепт авізо);

– за дебетом субрахунка 641 “Розрахунки по податках” і кредитом субрахунка 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” - відображено податковий кредит по ПДВ на суму отриманих ТМЦ.

На підставі акцептованого структурним підрозділом авізо проводяться розрахунки з ЦХП через Т, НФ та ЦФ.

Визначені відповідальні особи постійно працюють з ЦХП з питань поставленої продукції підпорядкованим структурним підрозділам та проведення розрахунків на них.

Всі виробничі запаси, які надійшли до складу, того ж дня приймає в комору матеріально-відповідальна особа (МВО), з якою підрозділ укладає письмову угоду про матеріальну відповідальність згідно з Положенням “Про визначення розміру і порядок покриття шкоди, заподіяної працівником підприємству, установі, організації залізничного транспорту, що входять до сфери управління Державної адміністрації залізничного транспорту України”, затвердженим наказом від 05.11.1999 р. № 315-Ц.

Повна матеріальна відповідальність настає у випадках, коли:

- між працівником та підприємством порушений укладений письмовий договір про зобов’язання працівника нести повну матеріальну відповідальність за зберігання майна та інших цінностей, переданих йому на зберігання або з іншою метою;
- майно та інші цінності були отримані працівником під звіт за разовим дорученням або за іншими разовими документами;
- збиток заподіяний працівником, що знаходився у нетверезому стані;
- збиток заподіяний діями працівника, що містять ознаки злочину;
- збиток заподіяний нестачею, навмисним знищенням або навмисним псуванням матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції);
- відповідно до законодавства на працівника покладена повна матеріальна відповідальність за збиток, заподіяний підприємству під час виконання трудових обов’язків;
- збиток, заподіяний не під час виконання трудових обов’язків;
- у незаконному звільненні або переведенні працівника на іншу роботу винна посадова особа.

При отриманні продукції, що не відповідає якості, комплектності, асортименту, кількості, передбаченими умовами договору, згідно з “Порядком розрахунків за поставлені запаси між ДП “Укрзалізничпостач” і залізницями та обліку ведення претензійно-позовної роботи”, затвердження наказом УЗ від 30.04.04 р. № 329-ЦЗ, виробничо-технологічний підрозділ-вантажодержувач повинен забезпечити відповідне складання повного пакета документів, визначених ст. 6 ГПК України, п. 25 Інструкції № П-6, П-7, наказом УЗ від 17.07.03 р. № 180-Ц і передати їх для оформлення претензії.

Для участі у прийманні продукції та складанні актів відповідно до Інструкції П-6, П-7 обов’язковим є виклик представника ЦХП та постачальника в добовий термін, що необхідно визначити в договорах ЦХП з постачальниками і залізницями.

При складанні акту за участю представників залізниці, ЦХП, постачальника вирішується питання щодо подальшого розпорядження неякісною продукцією в розмірах, визначених в акті приймання продукції, а саме:

- відмова покупця від прийняття продукції;

- повернення продукції;
- усунення недоліків на місці;
- прийняття продукції за нижчою ціною;
- допоставка комплектуючих, яких не вистачає.

Про прийняття рішення ставиться позначка в акті приймання продукції.

До врегулювання спірного питання виробничо-технологічний підрозділ-вантажодержувач таку продукцію приймає на відповідальне збереження і обліковує її на позабалансовому рахунку 023 “Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні”.

Структурний підрозділ-вантажодержувач акцептує авізо на суму фактично отриманих запасів, які відповідають специфікації до договору поставки, за виключенням неякісної продукції, нестач або бракованої продукції згідно з складеними рекламациями.

У 10-денний термін з дня отримання спірної продукції виробничо-технологічний підрозділ на підставі складених актів (рекламацій) заявляє від імені залізниці претензію до ЦХП.

У разі, коли до претензії не додано всі документи, необхідні для її розгляду, або неякісного складання акту (рекламації) ЦХП в 10-денний термін з дня отримання повертає претензію залізниці з конкретним зазначенням недоліків складеного акту (рекламації).

ЦХП в 10-денний термін з моменту отримання претензії направляє від свого імені претензію постачальнику.

При неотриманні відповіді протягом одного місяця згідно з п. 8 ст. 269 Господарського кодексу України залізниця подає позов до Господарського суду до ЦХП та виробника продукції.

Якщо постачальник – нерезидент України, то претензії заявляються лише до ЦХП.

Випадки виявлення дефектів продукції, порушення роботи обладнання протягом гарантійного терміну повинні бути обговорені в договорах поставки з конкретним зазначенням відшкодування вартості ремонту, сплати штрафних санкцій.

У разі, коли рішення Господарського суду прийнято не на користь залізниці, то ЦХП передає їй дебіторську заборгованість за претензію, а залізниця відносить таку суму на збитки, визначає винних осіб для відшкодування завданих збитків.

У бухгалтерському обліку ця господарська операція відображається за дебетом субрахунка 944 “Сумнівні та безнадійні борги” та кредитом субрахунка 682 “Внутрішні розрахунки”.

Щомісяця виробничо-технологічні підрозділи служб локомотивного господарства одержують акти звіряння розрахунків з ЦХП.

У разі включення до акту звіряння неакцептованих сум виробничо-технологічний підрозділ складає протокол розбіжностей і направляє його

до служби для складання зведених даних щодо розрахунків з ЦХП і передачі їх службі НФ для подальшої роботи.

Крім централізованого забезпечення, деякі матеріальні цінності структурні підрозділи закупають в інших підприємствах залізничного транспорту, а також в організаціях інших міністерств та відомств.

Для одержання матеріалів від постачальників уповноваженій особі видається довіреність ф. № М-2 чи М-2б, які затверджені Міністерством статистики України від 21.06.96 р. № 192 та від 07.10.96 р. № 291.

Довіреність в одному екземплярі видає бухгалтерія підрозділу під розписку одержувачу. Кожна довіреність реєструється в Журналі реєстрації довіреностей, де одержувач розписується за одержання цієї довіреності.

Всі матеріальні цінності, які надходять до підрозділу, повинні бути своєчасно оприбутковані на складі, що оформляється бухгалтерськими записами: за дебетом рахунка 20 “Виробничі запаси” і кредитом субрахунків 631 “Розрахунки із вітчизняними постачальниками”, 372 “Розрахунки із підзвітними особами” та ін.

Документальне оформлення операцій із сировиною, матеріалами здійснюється з використанням типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів, затверджених наказом Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. № 193.

Матеріали, які надходять у підрозділ, повинні ретельно перевірятись на відповідність їх асортименту, кількості та якості. Їх надходження оформляється складанням прибуткових ордерів, ф. М-4 “Прибутковий ордер № ___”.

При встановленні невідповідності матеріалів, які надійшли до складу підрозділу, їх якості і кількості з даними супровідних документів постачальника оформляється акт приймання матеріалів ф. М-7 “Акт № ___ про приймання матеріалів”.

Акт складається у двох екземплярах приймальною комісією обов’язково за участю МВО та представника постачальника або представника незацікавленої сторони.

Акт затверджується керівником підрозділу, або уповноваженою на це особою.

Після приймання запасів акти з прикладеними документами (товарно-транспортними накладними) передаються: один в бухгалтерію підрозділу для обліку руху матеріальних цінностей, а другий – до відділу постачання для оформлення та направлення претензії постачальнику.

Одночасно при прийманні матеріальних цінностей застосовується “Журнал обліку вантажів, що надійшли” ф. М-1.

Записи в Журналі проводять працівники відділу постачання в міру надходження матеріальних цінностей на склад підрозділу на підставі товарно-транспортних документів, прибуткових ордерів, актів приймання матеріалів.

У Журналі також роблять відмітки про запити, пов'язані з розшуком вантажів, які не надійшли.

Рахунки, отримані від НХ та від постачальників з прикладеними до них підтверджуючими документами (вимогами, накладними, актами, прибутковими ордерами та іншими), є підставою для оприбуткування запасів бухгалтерією підрозділу.

Запаси, що придбані підзвітними особами, здаються до комори з підтверджуючими документами. На підставі цих документів комірник складає в одному екземплярі "Прибутковий ордер" ф. М-4. Після цього копія товарного чека додається до авансового звіту, який разом із підтверджуючими документами здається до бухгалтерії підрозділу. У бухгалтерії авансовий звіт перевіряється, підписується бухгалтером і після затвердження керівником підрозділу, або особою, на це уповноваженою, приймається до обліку.

4.4. Використання плану рахунків для відображення руху запасів

З метою відображення в обліку операцій із запасами Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій залізничного транспорту України, затвердженим Наказом Укрзалізниці від 19.01.2000 р. № 17-Ц, викладеним у редакції Наказу від 31.12.2008 р. № 586-Ц (зі змінами, внесеними Наказами УЗ від 16.03.2009 р. № 179-Ц, від 30.06.2009 р. № 382-Ц, від 12.10.2009 р. № 539-Ц, від 31.12.2009 р. № 726-Ц) передбачені рахунки 2-го класу «Запаси» (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Розділи і статті активу Балансу		Рахунки Плану рахунків		
II. Запаси	Код рядка	Клас 2. Запаси	Код рахунка (субрахунок)	Найменування субрахунка
1	2	3	4	5
Виробничі активи	100	Виробничі запаси	20	
			2010	Сировина й матеріали
			2020	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби
			2030	Паливо
			204	Тара й тарні матеріали
			205	Будівельні матеріали

Продовження табл. 4.1

1	2	3	4	5
Виробничі активи	100	Виробничі запаси	206	Матеріали передані в переробку
			207	Запасні частини
			208	Матеріали сільсько-господарського призначення
			209	Інші матеріали
		Малоцінні та швидкозношувані предмети	22	-
			221	Інструменти
			222	Господарський інвентар
			223	Спеціальний одяг і взуття
			224	Постільні речі
		225	Інші малоцінні та швидкозношувані предмети	
		Напівфабрикати	25	За видами напівфабрикатів допоміжного виробництва
		Тварини на вирощуванні та відгодівлі	110	Поточні біологічні активи
			2110	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю
			2120	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю
			2130	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю
Незавершене виробництво	120	Виробництво	23	
			230	Пасажирські перевезення в внутрішньому (крім приміського) та міжнародному сполученні
			231	Пасажирські перевезення у приміському сполученні
			232	Вантажні перевезення
			233	Утримання та експлуатація об'єктів інфраструктури (за господарствами)
			234	Утримання об'єктів інфраструктури (за видами робіт та послуг)
			235	Надання послуг локомотивної тяги (у пасажирському та вантажному русі)
			236	Ремонт рухомого складу

Продовження табл. 4.1

1	2	3	4	5
			237	Допоміжне виробництво (за видами робіт та послуг)
			238	Допоміжне виробництво (за господарствами)
			239	Інші види економічної діяльності
		Брак у виробництві	24	За видами продукції допоміжного виробництва
Готова продукція	130	Готова продукція	26	За видами продукції
		Продукція сільсько-господарського виробництва	27	За видами продукції
Товари	140	Товари	28	
			281	Товари на складі
			282	Товари в торгівлі
			283	Товари на комісії
			284	Тара під товарами
			285	Торгова націнка
			286	Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу

Всі рахунки обліку запасів відносно балансу є активними, крім рахунка 24 «Брак у виробництві».

4.5. Аналітичний облік виробничих запасів у структурних підрозділах залізниці

Будь-яка система побудови аналітичного обліку запасів передбачає такі його розмежування, які обумовлені чинниками контролю та управління виробничими запасами. Для управління запасами необхідна інформація про наявність і рух конкретних найменувань запасів за їх розмірами, сортами тощо, що становить умову виявлення резервів нормалізації запасів. Така інформація потрібна також для контролю за правильністю використання оборотних засобів підприємства.

Організація обліку запасів на залізницях повинна забезпечувати можливість порівняння даних матеріалів бухгалтерії з даними обліку за сортами, який ведуть МВО. Це становить один з найважливіших засобів контролю за збереженням матеріальних ресурсів, що здійснюються бухгалтерією, та виявленням помилок, допущених в обліку працівниками бухгалтерії або МВО.

Облікові дані можуть бути зіставлені різними способами, які в основному визначають зміст різних методів обліку запасів. Ці методи майже не стосуються організації синтетичного обліку запасів, але порядок аналітичного обліку кожен з них суттєво змінює.

Структурна схема побудови аналітичного обліку запасів подана на рис. 4.1.

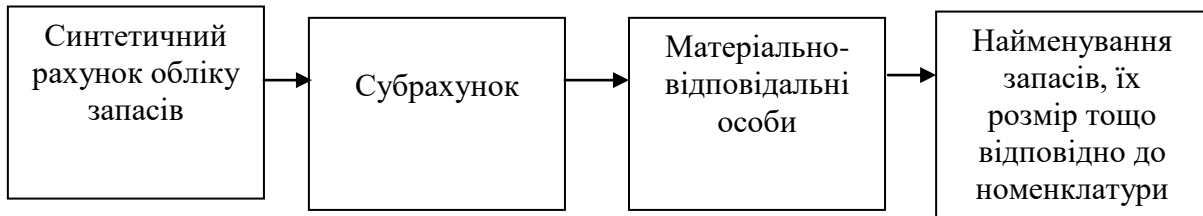


Рис. 4.1. Структурна схема побудови аналітичного обліку запасів

Найбільш прогресивним раціональним методом обліку матеріалів є той, який забезпечує своєчасність достовірність інформації про рух запасів. Одночасно він повинен бути найбільш економним з точки зору трудових і матеріальних витрат. Таким методом наразі на більшості структурних підрозділів залізничного транспорту є метод, який для обробки інформації ґрунтується на використанні ЕОМ та ПЕОМ із використанням пакета програмного забезпечення ФОБОС.

Аналітичний облік запасів здійснюється відповідно до Класифікатора матеріально-технічних ресурсів, які використовуються на залізничному транспорті України, затвердженого наказом УЗ від 20.12.2001 р. № 716-Ц.

Кількісний облік матеріальних цінностей ведеться в коморі підрозділу на картках складського обліку матеріалів ф. М-12 “Картка №__ складського обліку матеріалів”.

На кожний номенклатурний номер матеріалів відкривається окрема картка, яка заповнюється на підставі первинних прибутково-витратних документів у день здійснення операції. На титульній частині картки вказуються номер складу, найменування матеріалів, номенклатурний номер, марка, сорт, розмір, одиниця вимірювання, ціна та нормативи запасу. Наявність у картках складського обліку нормативу запасів дає можливість комірнику систематично контролювати стан фактичних запасів, їх відповідність встановленим нормативам і приймати необхідні заходи щодо поповнення чи скорочення запасів.

У картках також відмічаються місця зберігання матеріалів на стелажах та в інших місцях. До місць зберігання матеріальних цінностей прикріплюється “Матеріальний ярлик” ф. М-16.

Матеріальний ярлик заповнюється завідуючим складом на кожний номенклатурний номер запасів і призначений для відображення

характеристики запасів кожного номенклатурного номера безпосередньо в місцях зберігання.

На початку року на запаси відкриваються нові картки, в які переносяться перевірені залишки запасів за даними карток минулого року. У подальшому (протягом року) нові картки відкриваються в міру надходження тих видів запасів, яких не було в залишку на початок року.

На запаси, які не мали руху протягом одного року, при перенесенні залишків вказується дата їх надходження до підрозділу.

Щоденно в картках складського обліку записуються всі операції з надходження та витрачання запасів. Підставою для записів є оформлені установленим порядком первинні документи. Після кожного запису в картці визначається і записується залишок запасу.

По закінченні року, після відкриття нових карток на матеріали, старі картки вилучаються з картотеки. При цьому підраховується їх загальна кількість, потім картки брошуруються і здаються на зберігання.

Із складу матеріали відпускаються виробничим цехам, дільницям структурного підрозділу, виробничо-технологічним підрозділам своєї залізниці, а також при реалізації на сторону. При відпусканні матеріалів на виробництво дебетується рахунок 23 “Виробництво” і кредитується рахунок 20 “Виробничі запаси”, відпускання виробничо-технологічним підрозділам своєї залізниці проводиться за дебетом субрахунка 6834 “Розрахунки дирекції залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами” і оформляється виписуванням повідомлення (авізо). При реалізації виробничих запасів на сторону їх собівартість списується в дебет субрахунка 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”. При цьому відображається дохід від реалізації виробничих запасів за дебетом рахунка 36 “Розрахунки із покупцями” та кредитом субрахунка 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”.

Як вже зазначалось, списані з балансу запаси оцінюються за методом ФІФО. Розглянемо на прикладі застосування цього методу.

Приклад

На початок звітної періоду в локомотивному депо в залишках значилось 20 кг матеріалу «А» за ціною 0,4 грн/кг.

До локомотивного депо протягом звітної періоду надійшло матеріалу «А» такими партіями:

- 100 кг за ціною 0,6 грн/кг на загальну вартість 60,0 грн (ПДВ – 10,0 грн);
- 250 кг за ціною 0,8 грн/кг на загальну вартість 200,0 грн (ПДВ – 33,0 грн);
- 120 кг за ціною 0,75 грн/кг на загальну вартість 90,0 грн (ПДВ – 15,0 грн).

У цьому ж періоді 180 кг матеріалу «А» було відпущено у виробництво.

Визначимо, використовуючи метод ФІФО, собівартість відпущених у виробництво 180 кг матеріалу «А», а також облікову вартість залишку на кінець звітної періоду.

Нагадаємо, що використання методу ФІФО передбачає, що ті матеріали, які значились на підприємстві як раніше отримані, списуються у виробництво першими.

Таким чином, 180 кг матеріалу «А», списаних протягом звітної періоду на виробництво, розподіляються в такий спосіб:

залишок на початок періоду – 20 кг за ціною 0,4 грн/кг = 8,0 грн;

перше придбання – 100 кг за ціною 0,5 грн/кг = 50,0 грн;

друге придбання – 60 кг за ціною 0,67грн/кг = 40,20 грн.

Разом списано у виробництво протягом звітної періоду 180 кг вартістю 98,20 грн.

Наступний етап – визначення облікової вартості залишку на кінець звітної періоду:

190 кг за ціною 0,67 грн/кг = 127,30 грн;

120 кг за ціною 0,63 грн/кг = 75,60 грн.

Разом залишок на кінець звітної періоду – 310 кг на загальну вартість – 202,90 грн.

Рух матеріалів між цехами чи іншими дільницями структурного підрозділу оформляється складанням накладної-вимоги ф. М-11 “Накладна-вимога на відпускання (внутрішнє переміщення) матеріалів”, у якій вказується причина передачі запасів. Накладна-вимога складається у двох екземплярах, один з яких є підставою для оприбуткування одержаних цінностей, а другий повертається особі, яка здала матеріальні цінності, для пред’явлення його в бухгалтерію підрозділу.

Для оформлення вибуття запасів на виробництво застосовуються лімітно-забірні картки та вимоги.

За лімітно-забірними картками відпускають такі запаси, які споживаються систематично. Використовуються лімітно-забірні картки ф. М-8, М-9, М-28 та М-28а (рис. 4.2.)

Лімітно-забірні картки застосовуються з метою контролю за витратою матеріалів, на які встановлено норми витрат на одиницю або на визначений обсяг робіт, а також з метою скорочення кількості документів з відпускання.

Лімітно-забірні картки виписуються у двох екземплярах на кожний об’єкт терміном на один місяць. Один екземпляр до початку місяця передається цеху, другий – коморі. Відпускання матеріалів на виробництво здійснюється складом за пред’явленням представником цеху свого екземпляру лімітно-забірної картки. Комірник проставляє в обох екземплярах лімітно-забірної картки дату, кількість відпущених матеріалів, залишок ліміту по кожному номенклатурному номеру матеріалів. У

лімітно-забірній картці цеху розписується комірник, а в лімітно-забірній картці складу – представник цеху.

За лімітно-забіркою картою ведеться облік матеріалів, які не були використані на виробництво (повернення). Повернення матеріалів у комору відзначається в лімітно-забірній картці по графі “Повернено”. При поверненні матеріалів в обох екземплярах карток проставляється кількість повернених матеріалів і збільшується кількість по графі “Залишок ліміту”, а записи засвідчуються підписами комірника та особи, яка повернула матеріали.

ТЧ-4

підприємство, організація

ЛІМІТНО-ЗАБІРНА КАРТКА № _____
на квітень 201X р.

Вид операції	Склад	Одержувач	Кореспондуючий рахунок	
-		Цех	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку
-	01	01		
Найменування, сорт, розмір, марка	Код (номенклатурний номер)			
<i>Емаль біла</i>	<i>305121</i>			
Одиниця вимірювання, код	Кг 1	Ліміт 500		
Порядковий номер запису за складською картотекою	Всього відпущено з урахуванням повернення	Ціна	Сума	
<i>15</i>	<i>800</i>	<i>0-80</i>	<i>640-00</i>	
Дата	Кількість	Залишок ліміту	Підпис зав. складом або одержувача	
01	300	500		
05	50	450		
...		
30	20	15		

Начальник _____
Найменування відділу, що встановив ліміт

Начальник _____
Найменування підрозділу, що використав запаси

Зав. складом _____

Рис. 4.2. Лімітно-забірна картка

Понадлімітне відпускання запасів і заміна одних видів запасів іншими допускається тільки з дозволу начальника підрозділу, головного інженера або осіб, на це уповноважених. У цьому випадку для обліку матеріалів використовується “Акт-вимога на заміну (додаткове відпускання) матеріалів” ф. М-10, який одночасно є підставою для їх списання. Ця форма також використовується для заміни одних матеріалів іншими.

По закінченні місяця або по використанні ліміту комірник закриває лімітно-забірні картки і підсумки по кожному номенклатурному номеру записує як витрати в картки складського обліку матеріалів ф. М-12 “Картка №__ складського обліку матеріалів”.

Після цього закриті лімітно-забірні картки передаються до бухгалтерії разом із іншими документами, де вони звіряються з іншими екземплярами лімітно-забірних карток, які надійшли від постачальників чи представників цехів.

За вимогами проводиться відпускання матеріалів, потреба в яких протягом місяця виникає періодично, або матеріалів понад встановлений ліміт, а також дефіцитних матеріалів, які вимагають особливого контролю.

Перелік дефіцитних матеріалів складається виробничо-технічним відділом і затверджується начальником підрозділу.

Вимоги виписують цехи-споживачі. Комірник відмічає в них кількість відпущених запасів.

Документом, який відображає рух запасів та їх залишків на складі, є “Матеріальний звіт” ф. М-19.

Матеріальний звіт складається щомісяця в одному екземплярі, підписується МВО і з прикладеними до нього документами по надходженні і використанні надається до технічного відділу підрозділу для перевірки відповідності фактично використаних матеріальних цінностей встановленим нормам. Після перевірки матеріальний звіт візується працівником технічного відділу, затверджується начальником підрозділу або особою, на це уповноваженою, і передається до бухгалтерії підрозділу.

У матеріальні звіти, як правило, повинні включатись всі запаси, які є і були в наявності на складі (коморі), незалежно від того, чи не був рух цих матеріалів у звітному місяці.

Залишки матеріалів на початок місяця переносяться МВО в матеріальний звіт із перевірених звітів за минулий місяць.

Разом із матеріальним звітом до бухгалтерії надається «Реєстр приймання-здавання документів» ф. М-13. Цей реєстр складається МВО в одному екземплярі і здається в бухгалтерію підрозділу разом із первинними документами з надходження і використання запасів.

У бухгалтерії перевіряються додані до матеріального звіту документи, правильність їх запису у звіт і правильність залишків, обчислених по кожному найменуванню матеріалів.

Матеріальний звіт відносно запасів, які належать до технологічного незнижувального запасу, складається окремо.

На Укрзалізниці розроблено та затверджено наказом від 30.03.04 р. № 219-ЦЗ норматив технологічного незнижувального запасу ТМЦ в розрізі господарств та залізниць, з 01.07.04 р. – згідно з Наказом УЗ від 01.07.04 р. № 512-ЦЗ.

Бухгалтерські операції за незнижувальним запасом в підрозділах будь-якого господарства залізничного транспорту обліковуються відповідно до вказівок УЗ.

4.6. Синтетичний облік операцій із виробничими запасами в структурних підрозділах залізниці

4.6.1. Облік сировини та матеріалів

Значна частина виробничих запасів будь-якого господарства залізниці обліковується на субрахунку 201 «Сировина та матеріали» (табл. 4.2).

До цього субрахунка Планом рахунків для залізничних підприємств відкриті рахунки третього порядку, які використовуються підрозділами залізничного транспорту.

Таблиця 4.2

Шифр рахунка	Найменування рахунка
2010	Сировина й матеріали
2011	Матеріали верхньої будови колії
2012	Покілометровий запас рейок
2013	Старопридатні матеріали верхньої будови колії
2014	Формений одяг
2015	Мастильні матеріали
2016	Технологічний незнижувальний запас сировини й матеріалів (за господарствами)
2017	Технологічний незнижувальний запас сировини й матеріалів (за видами сировини й матеріалів)

На субрахунку 2010 «Сировина й матеріали» відображається наявність і рух сировини та основних й допоміжних матеріалів, які необхідні для організації роботи підрозділу.

До таких матеріалів належать (залежно від господарства) метал та металовироби, ліс, лаки, фарби та ін. Значну частину матеріальних цінностей у підрозділах, наприклад колійного господарства, займають

матеріали верхньої будови колії (МВБК). До матеріалів ВБК належать нові рейки, шпали, кріплення, перевідні механізми, хрестовини, які в бухгалтерському обліку підрозділів колійного господарства відображаються на субрахунку 2011 «Матеріали верхньої будови колії».

Нові МВБК постачальники в централізованому порядку відвантажують залізницям на адресу пунктів розпилення, звідки їх переадресовують на дистанції колії або колійні машинні станції (КМС).

Розрахунки за МВБК з постачальниками проводить ДП «Укрзалізничпостач».

Операції з надходження МВБК в обліку підрозділу відображаються за дебетом субрахунка 2011 «МВБК» і кредитом субрахунка 6834 «Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами».

Операції з направлення рейок дистанціями колії рейкозварювальним поїздам для зварювання в довгі пліті відображаються в дистанції колії за дебетом субрахунка 6834 «Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами» та кредитом субрахунків 2011 «МВБК» - при відправленні нових рейок і 2013 «Старопридатні МВБК» - при відправленні старопридатних рейок.

Після виконання робіт зі зварювання рейок у довгі пліті при отриманні цих рейок від рейкозварювального поїзда в дистанції колії робиться зворотний запис з урахуванням сум за виконані роботи зі зварювання рейок.

Рейкозварювальні поїзди при отриманні рейок для зварювання в довгі пліті від дистанції колії та безпосередньо від ЦХП ці операції в бухгалтерському обліку відображають за дебетом субрахунків 2011 «МВБК» - при одержанні нових рейок, 2013 «Старопридатні МВБК» - при одержанні старопридатних рейок і кредитом субрахунка 6834 «Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами».

Витрати з виконання робіт зі зварювання рейок відображаються на субрахунку 23834 «Промислові підрозділи, підпорядковані Укрзалізниці» оприбуткуванням готової продукції на рахунок 26 «Готова продукція».

Собівартість промислової продукції, відпущеної підрозділам своєї залізниці, зазначається промисловим підрозділом у повідомленні (авізо) і відображається за дебетом субрахунка 6834 «Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами» та кредитом рахунка 26 «Готова продукція».

Собівартість готової продукції, реалізованої на сторону, відображається за дебетом субрахунка 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» та кредитом рахунка 26 «Готова продукція». Вартість реалізованої промислової продукції відображається за дебетом субрахунків 6834 «Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами» - у разі пред'явлення рахунка іншій залізниці

України та 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» - стороннім підприємствам і кредитом субрахунка 7057 «Дохід від іншого промислового виробництва».

На субрахунку 2012 «Покілометровий запас рейок» ведеться облік рейок, які знаходяться в покілометровому запасі таких підрозділів залізниці, як дистанції колії.

Покілометровий запас рейок зберігається на кожному з кілометрів на спеціальних стелажах, а на дільницях безстикової колії, крім того, у спеціально відведених місцях.

Аналітичний облік покілометрового запасу рейок ведеться в оборотній відомості ф. М-10 за кожною підзвітною особою (колійним майстром) у розрізі номенклатурних номерів.

Рейки перед укладанням у покілометровий запас ретельно перевіряються і маркуються. Маркування наноситься світлою фарбою на шийку і головку рейки на відстані 1 м від лівого торця, де вказується група, тип рейки та її довжина.

У покілометровий запас вкладаються рейки одного типу і виду термообробки, які за довжиною дорівнюють тим, що знаходяться в колії на даному кілометрі. Колійний майстер разом із бригадиром колії щомісяця, одночасно з перевітками колії оглядає та перевіряє наявність та якість покілометрового запасу. Керівники служб колійного господарства оглядають покілометровий запас рейок систематично при виїзді на лінію. Крім того, двічі на рік, навесні й восени, проводяться контрольні перевірки покілометрового запасу комісіями у складі начальника дистанції колії або його заступника, ревізора з безпеки руху й колійного майстра.

Облік покілометрового запасу рейок ведеться в бухгалтерії дистанції колії в кількісному та вартісному вираженні. На дільницях облік ведеться тільки в кількісному вираженні за типами рейок та окремо і новими та старопридатними.

Наприкінці місяця дані про рух покілометрового запасу рейок включаються старшим колійним майстром (колійним майстром) виробничої дільниці в матеріальний звіт ф. М-19.

У бухгалтерському обліку дистанції колії використання покілометрового запасу рейок для поточного утримання колії, ремонту чи ліквідації аварій, які виникли з вини даного підрозділу, відображається за дебетом субрахунка 2336 «Колійне господарство», а для ліквідації аварій, які виникли з вини інших підприємств, - за дебетом субрахунка 23835 «Інші види робіт промислового характеру» і кредитом субрахунка 2012 «Покілометровий запас рейок».

Поповнення покілометрового запасу рейок новими рейками в бухгалтерському обліку дистанції колії відображається за дебетом субрахунка 2012 «Покілометровий запас рейок» і кредитом субрахунка 2011 «Матеріали верхньої будови колії».

МВБК (шпали, рейки, хрестовини та інші), зняті при розбиранні чи ремонті колії, які придатні для повторного використання і які взяті на збереження, такі підрозділи, як дистанція колії та колійні машинні станції (КМС), обліковують на субрахунку 2013 «Старопридатні матеріали верхньої будови колії».

МВБК, зняті при ремонтах, які виконувала КМС, направляються на базу КМС, де вони розбираються і сортуються залежно від ступеня зношеності, а МВБК, зняті при ремонтах, які виконувала дистанція колії, сортуються безпосередньо на місцях робіт.

Результати сортування заносяться до акту ф. ПУ-81 «Акт про стан матеріалів верхньої будови колії». Цей акт підписується начальником дистанції колії, колійним майстром та представником КМС.

Усі вказані в акті МВБУ, які сортувалися на місцях робіт, приймаються на збереження колійними майстрами дистанції колії, а на базах КМС – начальниками бази КМС.

За кількістю МВБК, які зняті й укладені в колію при всіх видах ремонту (незалежно від того, ким виконувались роботи), повинен вестися суворий контроль, особливо за повним оприбуткуванням матеріалів, знятих при ремонті колії, як придатних і взятих на збереження, так і непридатних для повторного укладання в колію.

Старопридатні МВБК на дільницях (цехах) підрозділів обліковуються в кількісному вираженні за окремими найменуваннями, типами і групами придатності (придатні для укладання без ремонту, придатні для укладання з ремонтом) на картках складського обліку матеріалів ф. М-12.

По закінченні місяця на дільниці за даними цих карток складається звіт про рух старопридатних МВБК ф. М-19 «Матеріальний звіт».

Після ретельної перевірки спеціалістами технічного відділу звіт передається до бухгалтерії підрозділу.

Працівники бухгалтерії перевіряють прикладені до матеріального звіту документи, правильність їх запису у звіт і правильність залишків, обчислених за кожним найменуванням матеріалів.

Підставою для обліку руху старопридатних МВБК служать:

– акт ф. ПУ-81 «Акт про стан МВБК», в якому міститься інформація про стан знятих з колії старопридатних МВБК;

– акт ф. ПУ-48 «Акт здачі кілометра для виконання робіт і приймання виконаних робіт», який містить інформацію про кількість укладених у колію старопридатних МВБК.

Після повної та всебічної перевірки звіту про наявність і рух старопридатних МВБК на його підставі в дистанції колії проводяться бухгалтерські записи з оприбуткування старопридатних МВБК за дебетом субрахунка 2013 «Старопридатні МВБК» та кредитом субрахунка 7460 «Дохід від ліквідації необоротних активів» - у разі зняття їх при ліквідації колії і 7461 «Інші доходи від звичайної діяльності» - при ремонті колії.

На субрахунку 2014 «Формений одяг» структурні підрозділи залізниці ведуть облік наявності та руху форменого одягу, який знаходиться на складі чи в коморі, на субрахунку 20141 «Знаки розрізнення до форменого одягу» – облік і рух знаків розрізнення до форменого одягу. Вартість одержаного одягу структурні підрозділи на підставі одержаних розрахункових документів у бухгалтерському обліку відображають за дебетом субрахунків 2014 «Формений одяг», 20141 «Знаки розрізнення до форменого одягу» та кредитом субрахунка 6834 «Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами».

На субрахунку 2015 «Мастильні матеріали» в бухгалтерському обліку підрозділів відображається облік мастильних матеріалів. Такі матеріали використовуються на залізниці при роботі стрілочних переводів, машин і механізмів з метою зниження втрати потужності на тертя, відведення тепла, захисту вузлів тертя від корозії. Надходження мастильних матеріалів на рахунках обліку підрозділів відображається за дебетом субрахунка 2015 «Мастильні матеріали» і кредитом субрахунка 6834 «Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами» – у разі централізованого постачання.

Витрати мастильних матеріалів відображаються за дебетом субрахунків обліку витрат за відповідними статтями Номенклатури витрат і кредитом субрахунка 2015 «Мастильні матеріали».

На субрахунках 2016 та 2017 «Технологічний незнижувальний запас сировини й матеріалів» відображаються сировина й матеріали, які знаходяться в незнижувальному запасі.

4.6.2. Облік палива

Організацію обліку палива визначає встановлений порядок постачання та розрахунків за нього з постачальниками та споживачами.

Забезпечення залізниць паливом здійснюється централізованим порядком. Тому облік операцій з розрахунків за паливо зосереджений в одному місці – локомотивній службі залізниці.

Локомотивна служба веде облік:

- палива, відвантаженого на адресу залізниць;
- розрахунків з постачальниками палива, виробничо-технологічними підрозділами і сторонніми споживачами, які прикріплені до даної залізниці для постачання;
- розрахунків з підприємствами й організаціями за паливо, яке було направлене на адресу даної залізниці, відчеплене на шляху прямування і вивантажене на інших залізницях;
- розрахунків за пред'явленими претензіями за нестачу палива з вини постачальників чи транспортних організацій;
- розрахунків за підвищену та знижену якість палива;

– розрахунків за іншими операціями, пов’язаними з централізованим заготовленням палива.

Локомотивна служба займається також пошуком палива в межах своєї залізниці, яке не надійшло до залізниці.

Облік наявності та руху палива, що заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель, ведеться на субрахунку 203 «Паливо». На цьому субрахунку також обліковуються оплачені талони на нафтопродукти та газ.

Якщо деякі види палива використовують одночасно і як матеріали, і як паливо, то їх можна обліковувати на субрахунку 201 «Сировина й матеріали» або на субрахунку 203 «Паливо» за ознакою переважності використання відповідним підрозділом.

Для обліку палива в бухгалтерському обліку підрозділів залізниці використовуються такі субрахунку згідно з Планом рахунків, що наведені в табл. 4.3.

Таблиця 4.3

Шифр рахунка	Найменування рахунка
2030	Нафтопродукти
2031	Тверде паливо
2032	Мастильні матеріали
2033	Інші види палива
2034	Технологічний незнижувальний запас палива

За дебетом субрахунка 203 «Паливо» відображаються:

- вартість палива за рахунками постачальників;
- сума за підвищену якість палива (за розрахунками з постачальниками);
- суми за знижену якість палива (за розрахунками з виробничо-технологічними підрозділами);
- вартість палива, яке призначене іншим залізницям, але відчеплене на даній залізниці.

За кредитом рахунка 203 «Паливо» відображаються:

- вартість палива, яке надійшло на склади палива;
- вартість палива, яке направлене постачальникам, що прикріплені до даної залізниці, безпосередньо з пунктів розпилення;
- вартість палива, яке відчеплене іншими залізницями на шляху прямування;
- суми за знижену якість палива (за розрахунками з постачальниками);

– суми за підвищену якість палива (за розрахунками з виробничо-технологічними підрозділами);

– суми з нестачі, які підлягають відшкодуванню постачальниками чи винуватими виробничо-технологічними підрозділами залізниць.

Вартість палива, відвантаженого постачальниками, а також суми за підвищену (знижену) якість палива визначаються на підставі рахунків постачальника. Вартість відчепленого палива, призначеного для інших залізниць, визначається на підставі відомості переадресування.

Вартість палива, що надійшло на склади палива, у бухгалтерському обліку локомотивної служби відображається за кредитом субрахунка 203 «Паливо» на підставі приймального акту, накладної та повідомлення (авізо), одержаних від виробничо-технологічних підрозділів, а вартість палива, яке направлено безпосередньо споживачам, – на підставі рахунків, пред'явлених цим споживачам.

Постачальники пред'являють рахунки локомотивній службі залізниць, а відвантажують паливо до пунктів розпилення. Тариф до цього пункту сплачується постачальником. Провізна плата від пункту розпилення до станції призначення (складу палива) сплачується одержувачем.

Оплату постачальникам за паливо здійснює локомотивна служба залізниць з поточного рахунка.

Вартість палива, вказана в рахунку постачальника, у бухгалтерському обліку локомотивної служби відображається за дебетом субрахунка 203 «Паливо» і кредитом субрахунка 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками».

Розрахунки з постачальниками за підвищену та знижену якість палива здійснюються у відповідності з основними вимогами поставок. Документами, які характеризують якість палива, є якісні посвідчення (паспорти якості) про результати аналізів на місці вивантаження. Паспорти якості висилаються постачальниками. Локомотивна служба зобов'язана контролювати своєчасне отримання якісних посвідчень (паспортів якості) на всі вагони (цистерни).

Рахунки постачальників з додатком розрахункових відомостей за підвищену якість палива перевіряються на підставі отриманих якісних посвідчень (паспортів якості).

Суми за підвищену та знижену якість палива передаються одержувачам. При цьому стороннім покупцям ці суми включаються в рахунок разом з вартістю палива, а виробничо-технологічним підрозділам передаються наприкінці місяця за повідомленнями (авізо) пропорційно кількості одержаного ними палива.

Виробничо-технологічні підрозділи періодично направляють до локомотивної служби повідомлення (авізо) про отримане паливо з доданими до них актами про приймання палива і залізничними накладними. В авізо вказується вартість палива, прийнятого на склади

палива, тариф на перевезення палива від пункту розпилення до складів палива, а також нестачу палива та його вартість.

Локомотивна служба після перевірки записує дані повідомлень у спеціальну книгу окремо по кожному виробничо-технологічному підрозділу. Наприкінці місяця в книзі за графами «Сума» і «Кількість» підводяться підсумки і звіряються з кожним виробничо-технологічним підрозділом.

На нестачу палива локомотивна служба складає розрахункову відомість, в якій визначається сума претензії. Ця сума складається з вартості нестачі палива і транспортних витрат на це паливо.

На суму претензії складається претензійний акт до комерційної служби своєї залізниці, якщо нестача виникла з вини транспорту, чи до постачальника, якщо нестача виникла з його вини. Претензійний лист виписується в трьох екземплярах, нумерується і датується тим самим номером і датою, що і рахунок, який пред'явлений на суму претензії.

До екземпляра претензійного листа додається по одному екземпляру рахунок, комерційний акт, накладна і розрахункова відомість.

Два екземпляри претензійного листа залишаються в справах локомотивної служби і зберігаються в окремій папці претензій разом з екземпляром комерційного акту, накладної і рахунка.

У разі несплати або неотримання від постачальника відповіді на претензію локомотивна служба в установленому порядку підготує необхідні матеріали для пред'явлення позову через арбітраж або суд.

Сума пред'явлених претензій у бухгалтерському обліку локомотивної служби відображається за дебетом субрахунка 374 «Розрахунки за претензіями» і кредитом субрахунка 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» - на суму нестачі палива.

При надходженні платежів дебетується рахунок 311 «Поточні рахунки в національній валюті» і кредитується субрахунок 374 «Розрахунки за претензіями». У разі відмови постачальників від визнання претензій або відмови судових органів сума претензій із субрахунку 374 «Розрахунки за претензіями» відноситься на витрати.

Паливо, як правило, надходить на спеціальні склади (склади палива). Ці склади підпорядковуються локомотивним депо.

При надходженні палива на склади палива складається Акт приймання.

Залежно від виду палива склади поділяються на склади рідкого палива, на вугільні, дров'яні, а також змішані склади – вугільно-дров'яні і дров'яно-вугільно-нафтові.

За характером роботи склади палива поділяються:

- на експлуатаційні, які забезпечують паливом локомотиви, видають його на технічні цілі і побутові потреби;
- експлуатаційно-базисні, призначені для видачі палива на всі потреби і для тривалого зберігання запасів палива;

– базисні, які здійснюють тривале зберігання необхідних запасів палива і поповнення паливом складів.

Крім того, існують пункти видачі палива на побутові потреби, які можуть розташовуватись як на території експлуатаційних витратних складів, так і окремо від них.

Основними задачами обліку палива є:

- забезпечення схоронності палива;
- дотримання встановлених норм запасів за видами палива;
- правильне і своєчасне документальне оформлення всіх операцій з руху палива;
- отримання точних відомостей про наявність палива в місцях зберігання;
- своєчасне складання і надання до вищих органів достовірної бухгалтерської і статистичної звітності про наявність і рух палива.

Приймання палива проводиться з дотриманням вимог Статуту залізниць України, основних умов поставок, відповідних наказів Укрзалізниці. Якість палива при його прийманні перевіряється інспекторами-приймальниками УЗ в пунктах завантаження, а також на складах палива шляхом лабораторних випробувань.

Частину палива за вказівками паливного відділу локомотивної служби з пунктів розпилення направляють безпосередньо на адресу сторонніх для залізниці споживачів, які уклали угоду з залізницею і зробили попередню оплату на рахунок локомотивної служби залізниці.

На вартість цього палива локомотивна служба виписує рахунок і пред'являє його покупцеві. Підставою для виписування рахунка є диспетчерська книга, в якій реєструють кількість відправленого покупцям палива. До рахунка, крім вартості палива і транспортних витрат, включають також націнку, необхідну для покриття витрат залізниці з організації постачання.

У разі нестачі палива, яке надходить від постачальників, складається акт, у якому вказують станцію відправлення, станцію призначення, дату, номер вагона, марку і виявлену масу нестачі палива. Локомотивна служба після отримання акту пред'являє претензію або постачальнику, або комерційній службі залізниці.

Контроль за своєчасним оприбуткуванням палива на складі ведеться в Журналі обліку твердого палива та нафтопродуктів.

Використовується паливо переважно (більше 80 %) на тягу поїздів. На локомотиви паливо відпускається за добовими відомостями, записи в яких проводять протягом оперативної доби на підставі пред'явлених машиністами маршрутів, в яких відмічається кількість відпущеного на локомотиви палива.

Кількість відпущеного за відомостями палива із зазначенням його найменування, марок, сортів, а також станцій і шахт відвантаження чергові

по складу палива або роздавальники нафтопродуктів записують у маршрути машиністів, засвідчуючи запис своїми підписами.

У добових відомостях після запису відпущеного палива розписується машиніст локомотива.

У конторі оперативно-технічного обліку записи в маршрутах машиністів і добових відомостях звіряються. При виявленні розбіжностей у записах маршрут машиніста і добова відомість передаються машиністу-інструктору з теплотехніки для виявлення причин цих розбіжностей.

Черговий по складу палива по закінченні чергування підраховує в добовій відомості кількість відпущеного їм палива і після підсумовування ставить свій підпис.

Добові відомості виписуються у двох екземплярах окремо по кожному депо приписки локомотивів. Один екземпляр відомості призначений для складу палива, другий – для контори оперативно-технічного обліку депо приписки локомотивів, який після використання даних про відпускання палива передається до бухгалтерії локомотивного депо.

У бухгалтерії депо обидва екземпляри добових відомостей звіряються, перевіряється правильність їх заповнення, після чого пред'являються рахунки (авізо) іншим депо, на локомотиви яких відпущено паливо.

Відпускання палива на вантажопідйомні крани проводиться також за добовими відомостями з записом у маршрутах машиністів вантажопідйомних кранів.

Передача добових відомостей до бухгалтерії локомотивного депо, перевірка відповідності записів у добових відомостях та в маршрутах машиністів вантажопідйомних кранів, розрахунки за відпущене паливо на крани здійснюються в тому самому порядку, що і при відпусканні їх на локомотиви.

Реалізоване і відпущене паливо, у тому числі зі складів палива локомотивних депо на свої локомотиви, а також на локомотиви на подовжених дільницях обертання, у бухгалтерському обліку відображається за дебетом рахунків обліку витрат і кредитом субрахунка 203 «Паливо».

Вартість палива, відпущеного на локомотиви, які працюють на подовжених тягових плечах, відноситься на витрати депо приписки локомотивів.

Відпускання палива на транзитні локомотиви інших залізниць на шляху прямування їх на заводи в ремонт та з ремонту, а також в порядку регулювання локомотивного парку здійснюється за вимогами, які виписуються робітником складу палива в трьох екземплярах. Один екземпляр вимоги залишається на складі палива і є витратним документом складу, другий – додається до рахунка, який пред'являється депо приписки

локомотивів, а третій – вручається одержувачу палива (машиністу локомотива).

Виписка вимог проводиться на підставі відрядного посвідчення машиніста локомотива.

При поверненні з відрядження машиніст передає третій екземпляр вимоги до бухгалтерії депо приписки локомотива, де він використовується для перевірки рахунків, пред'явлених цьому депо за відпущене паливо.

Паливо, відпущене на виробничі і господарські потреби, у локомотивному депо обліковуються за дебетом рахунків обліку витрат і кредитом субрахунка 203 «Паливо».

Розрахунки за паливо, відпущене пільговим категоріям працівників і непрацюючим, обліковуються на субрахунку 6854 «Розрахунки з працівниками за паливо».

На суми, які надійшли до каси локомотивного депо за паливо, відпущене за цінами згідно з законодавством пільговим категоріям працівників і непрацюючим, дебетується субрахунок 301 «Каса в національній валюті» і кредитується субрахунок 6854 «Розрахунки з працівниками за паливо».

Вартість відпущеного палива, оплаченого через касу локомотивного депо, у бухгалтерському обліку відображається за дебетом субрахунка 6854 «Розрахунки з працівниками за паливо» і кредитом субрахунка 2031 «Тверде паливо».

Різниця між вартістю палива, за якою воно враховане на балансі, і ціною палива, відпущеного пільговим категоріям працівників і непрацюючим, відноситься в дебет рахунків обліку витрат (23, 91, 92) – у разі відпускання працівникам, у дебет субрахунка 9495 «Витрати на здешевлення побутового палива, відпущеного непрацюючим» - у разі відпускання непрацюючим з кредиту субрахунка 2031 «Тверде паливо».

Витрата палива на виробничі потреби підрозділу оформлюється лімітно-забірними картками в межах встановлених норм, вимогами, товарно-транспортними накладними.

Відпускання водіям пального, мастильних і обтиральних матеріалів для заправлення автомобілів проводиться за відомістю ф. 38 НП «Відомість обліку видачі нафтопродуктів».

У цю відомість записується кількість виданого пального, мастильних і обтиральних матеріалів на кожний автомобіль чи машину. Одночасно кількість відпущеного пального для вантажного автомобіля записується до подорожнього листа ф. 2 «Подорожній лист вантажного автомобіля», затвердженого Наказом Міністерства транспорту України, Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 488/346, а для службового автомобіля – до подорожнього листа ф. 3 «Подорожній лист службового легкового автомобіля», затвердженого Наказом Міністерства транспорту України, Міністерства статистики України від 29.12.1998 р. № 74.

За наявності невеликої кількості автомобілів відомість може відкриватися на декілька днів у міру використання бланку.

Відомість ф. 38 НП є підставою для списання на витрати виданих матеріальних цінностей, а також для віднесення під звіт водіям автомобілів матеріальних цінностей.

Для оперативного-технічного обліку роботи автотранспорту і контролю за витратою пального працівник, якому доручено вести облік роботи автотранспорту, відкриває на кожний автомобіль картку обліку роботи легкового автомобіля та картку роботи вантажного автомобіля. Картки заповнюються на підставі даних подорожніх листів.

У місцях зберігання палива для наочності і полегшення роботи при оприбуткуванні та відпусканні різних найменувань і сортів на штабелях вугілля і дров, а також на резервуарах, баках та інших ємкостях з нафтопродуктами встановлюються таблички, на яких вказується найменування і номенклатурний номер палива, номер штабеля чи резервуара, марка, сорт, порода.

Прибуткові та видаткові документи з обліку палива здаються черговими робітниками до контори складу, де їх перевіряють у частині правильності оформлення.

Паливо в місцях зберігання обліковується тільки в кількісному вигляді в натуральних показниках на картках складського обліку матеріалів ф. М-12. «Картки складського обліку» ф. М-12 відкриваються робітником складу на кожний номенклатурний номер. У титульній частині картки вказуються номер складу, найменування палива, номенклатурний номер, марка, сорт, одиниця вимірювання, ціна і норма запасу. Картки нумеруються а розміщаються в картотеці за номенклатурними номерами.

Робітник складу щоденно записує в картки складського обліку всі операції з надходження і витрат палива. Підставою для запису служать оформлені в установленому порядку первинні документи. Після кожного запису в картці визначається і записується залишок палива.

Контроль за повнотою запису в картках складського обліку всіх первинних документів і відповідно відображених у них операцій забезпечується проставленням порядкового номера запису як на самій картці, так і в первинному документі. Записи в кожній картці нумеруються послідовно з початку до кінця року.

По закінченні року відкриваються нові картки складського обліку. При цьому старі картки вилучаються з картотеки, підраховується загальна кількість, брошуруються і здаються до бухгалтерії виробничо-структурного підрозділу.

Склади палива, крім аналітичного обліку на картках складського обліку, ведуть оперативний облік надходження і витрат палива у Відомості обороту палива та змащувальних матеріалів на складі палива ф. ТХУ-11 «Відомість обороту палива та змащувальних матеріалів на складі палива», затвердженій наказом КЗ від 18.01.01 р. № 17-Ц. ця відомість складається

за добу і за місяць окремо з вугілля, дизельного палива, паливного мазуту, дизельного масла. З інших мастильних матеріалів і пічного побутового палива вона складається щомісяця.

У процесі зберігання деяких видів палива відбуваються їх природні втрати (вивітрювання, витікання, розтрушування). Розмір природних втрат визначається на підставі затверджених норм.

Списання палива в межах норм природних втрат проводиться за розпорядженням керівника виробничо-технологічного підрозділу у випадку, якщо при інвентаризації або інших перевірках фактичної наявності палива виявиться його нестача проти даних бухгалтерського обліку. На суму нестачі палива, виявлену безпосередньо на складі палива, кредитується субрахунок 203 "Паливо" і дебетується субрахунок 947 „Нестачі і втрати від псування цінностей". Якщо виявлена нестача перевищує норму природних втрат, то сума різниці відноситься за рахунок винуватців. При цьому дебетується субрахунок 375 „Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків" і кредитується субрахунок 716 „Відшкодування раніше списаних активів".

Якщо виявлена нестача менше норми природних втрат, то списання проводиться лише на суму виявленої нестачі.

Нестача палива, яка виникла на шляху прямування, у межах норми природних втрат відображається в акті "Про приймання матеріалів" ф. М-7 у графі "Нестачі в межах норми на шляху прямування". У локомотивному депо на суму нестачі кредитується субрахунок 631 „Розрахунки з вітчизняними постачальниками" і дебетується субрахунок 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей".

Нестача палива на шляху прямування понад норми природних втрат, яка виявлена при прийманні палива на складі, оформляється в установленому порядку комерційним актом, який разом з актом про прийняття матеріалів ф. М-7, накладною і повідомленням (авізо) підрозділ передає до локомотивної служби для пред'явлення претензій комерційній службі залізниці (при нестачі палива на шляху прямування) або постачальнику (при нестачі з його вини). Бухгалтерські записи в підрозділі на суму цієї нестачі не проводяться.

При врегулюванні нестачі або інших відхилень (якості, асортименту, комплектності та ін.), обумовлених умовами договору при централізованому постачанні палива через ЦХП, слід керуватися "Порядком розрахунків за поставлені товарно-матеріальні цінності між ДП "Укрзалізничпостач" і залізницями та обліку ведення претензійно-позовної роботи", затвердженим Наказом Укрзалізниці від 30.04.04 р. № 329-ЦЗ.

Втрати і псування палива внаслідок стихійного лиха відображаються за дебетом субрахунка 991 "Втрати від стихійного лиха", а відпускання палива для опалення законсервованих об'єктів у бухгалтерському обліку підрозділів відображається за дебетом рахунків витрат і кредитом субрахунка 203 "Паливо".

Оприбуткування палива, яке злите з локомотивів і придатне для використання, у бухгалтерському обліку (має місце лише в локомотивних депо) відображається за дебетом субрахунка 203 “Паливо” і кредитом субрахунка 7195 “Інші доходи від операційної діяльності”.

На вартість палива, яке надійшло на склад палива підрозділу, працівник підрозділу виписує повідомлення (авізо) у двох екземплярах, один із яких разом з екземпляром приймального акту і накладними направляється до служби. При цьому в бухгалтерському обліку депо ця операція відображається за дебетом субрахунка 203 “Паливо” і кредитом субрахунка 682 “Внутрішні розрахунки”.

Розрахунки між виробничо-технологічними підрозділами (локомотивними депо) своєї залізниці за відпущене паливо, витрачене локомотивними бригадами на локомотивах інших депо, які не входять до складу одної залізниці, обліковуються на субрахунку 6834 “Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами”.

4.6.3. Облік запасних частин

Облік придбаних чи виготовлених запасних частин, деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни, зношення частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті здійснюється на субрахунку 207 “Запасні частини”, який має такі субрахунки, що наведені в табл. 4.4.

Таблиця 4.4

Шифр рахунка	Найменування рахунка
2070	Запасні частини
2071	Запасні частини в ремонті
2072	Модусні запасні частини
2073	Колісні пари в запасі
2074	Колісні пари в обмінному фонді
2075	Колісні пари в ремонті
2076	Технологічний незнижувальний запас запасних частин
2077	Технологічний незнижувальний запас запасних частин
2078	Старопридатні запасні частини
2079	Старопридатні колісні пари

За дебетом субрахунка відображається залишок і надходження, за кредитом – витрачання, реалізація та інше вибуття запасних частин.

Автомобільні шини, що є на колесах та в запасі при автомобілі, які враховані в ціні автомобіля та включені до його інвентарної вартості, обліковуються у складі основних засобів.

Аналітичний облік запасних частин ведеться за місцями зберігання та однорідними групами (механічна група, електрична група тощо). Аналітичний облік обладнання, двигунів, вузлів та агрегатів обмінного фонду ведеться за такими групами: придатні до експлуатації (нові чи відновлені); підлягають відновленню (на складі); у ремонті.

Запасні частини являють собою матеріали, які шляхом відповідної обробки здобули форму частин (деталей, вузлів) машин та обладнання. При ремонті рухомого складу, як правило, зношені частини замінюють новими.

Для забезпечення стабільної роботи рухомого складу на шляху прямування кожна одиниця повинна бути обладнана інструментами та інвентарем згідно зі встановленими технічними вимогами. У зв'язку з цим існують особливості ведення обліку запасних частин у структурних підрозділах локомотивного господарства.

Так, наприклад, інструмент та інвентар, які зберігаються на кожному локомотиві, відповідно до Інструкції з технічного обслуговування електровозів і тепловозів в експлуатації, затвердженої і введеної в дію Наказом Укрзалізниці від 27.12.02 р. № 670-Ц, повинні включати в себе:

- інструмент, необхідний для виконання робіт з технічного обслуговування локомотивів локомотивними бригадами;
- сигнальне приладдя (ліхтарі, петарди);
- індивідуальні засоби захисту від ураження високою напругою;
- гальмові башмаки;
- кінцеві рукава і кільця до них;
- змінювані резервні елементи і пристрої для ліквідації несправностей, що виникли під час руху;
- засоби пожежогасіння.

Перелік інструменту, змінюваних резервних елементів і пристроїв, єдиний порядок збереження інструменту та інвентарю на локомотивах з точним визначенням місць збереження затверджується начальником локомотивного депо, а при обслуговуванні локомотива локомотивними бригадами декількох депо чи залізниць – начальниками служб локомотивного господарства цих залізниць.

Для прискорення приймання і здавання локомотива слюсарний інструмент та інвентар повинні зберігатися на локомотиві групами.

До першої групи належить часто використовуваний (кодовий) інструмент та інвентар, а до другої групи – рідко використовуваний (неходовий) інвентар та інструмент.

Неходовий інструмент та інвентар має знаходитися під пломбою і для полегшення контролю за його наявністю повинен бути, як правило, закритий захисним склом або ґратами і опломбований. Ходовий інструмент та інвентар не пломбується.

При прийманні локомотива машиніст повинен перевірити наявність інвентарю і ходового інструменту відповідно до переліку, а також наявність пломб на інструментальному ящику з неходовим інструментом, візуально через скло або захисні ґрати переконатися в наявності інструменту під пломбою.

При виявленні на прибулому в депо (пункт обороту) локомотиві забулених чи ушкоджених інструменту або інвентарю відповідальними особами, призначеними наказом начальника депо, складається акт форми ТУ-156 "Акт на втрату інструменту, інвентарю, сигнального приладдя і запасних частин", затверджений наказом Укрзалізниці від 18.01.01 р. № 17-Ц, за підписами працівників, які приймають і здають інструмент та інвентар.

Заповнений акт зберігається на локомотиві до моменту поповнення інструменту або інвентарю, після чого він висилається керівнику відповідного депо для стягнення заподіяного збитку з винного працівника. Незаповнені бланки актів повинні зберігатися в чергового по депо (пункту обороту локомотива).

Контроль за станом інструменту та інвентарю, які знаходяться на локомотиві, а також за своєчасним його поповненням, здійснюється працівниками інструментального цеху депо при технічному обслуговуванні та проведенні поточних ремонтів.

Вартість предметів, які видані для поповнення комплекту інструментів та інвентарю замість зношеного, відноситься на субрахунок 2350 "Локомотивне господарство" за відповідними статтями Номенклатури витрат.

У разі встановлення осіб, винних у поломці інструменту та інвентарю або їх пропажі вартість таких предметів відноситься на субрахунок 375 "Розрахунки за відшкодування завданих збитків".

На субрахунку 2070 «Запасні частини» обліковуються запасні частини, призначені для використання в процесі виробництва.

На цьому ж субрахунку обліковуються автошини.

Паралельно з бухгалтерським обліком технічними працівниками ведеться оперативний облік автошин, які знаходяться в експлуатації (на колесах автомобілів) і в обороті (у ремонті, у цеху).

Всі автошини повинні мати маркування, включаючи розмір шини, найменування заводу, що виготовив шину, рік і місяць виготовлення, серійний номер тощо.

У коморах підрозділів на всі автошини відповідно до розмірів, марок і цін відкриваються картки складського обліку ф. М-12.

З комори автошини видаються для встановлення на автомобілі замість зношених на підставі накладних-вимог ф. М-11 «Накладна-вимога на відпускання (внутрішнє переміщення) матеріалів» і тільки в обмін на здані шини, які підлягають ремонту або здачі до утилізації внаслідок непридатності.

У накладній-вимозі вказується марка і номер автомобіля, ПІБ одержувача шини, її маркування.

Автошини, що знаходяться в експлуатації, закріплюються за автомобілем та водієм.

Облік пробігу автошин, що входять до комплекту, ведеться за кожною автошиною окремо.

На кожна автошину, видану водію, або таку, яка надійшла разом з автомобілем, головним механіком, начальником цеху або іншим технічним працівником, на якого покладено обов'язки ведення оперативного обліку автошин, відкривається картка обліку роботи шин.

Така картка призначена для обліку використання кожної автошини окремо з моменту її придбання до повного зносу, списання в утиль або реалізації.

Вона є підставою для списання автошини у зв'язку з непридатністю для подальшого використання, пред'явлення рекамацій заводу-виробнику або шиноремонтному заводу в разі, якщо автошини не витримали гарантійного пробігу, для розрахунку суми втрат від недопробігу шин.

Зняті з автомобіля шини, які підлягають списанню в утиль, оприбутковуються в коморі на підставі накладної, до якої додається картка обліку роботи шини.

Автошини оцінюються в обліку таким чином:

- нові – за ціною придбання;
- шини, що були у використанні, але придатні для подальшого використання, – за залишковою вартістю (за вирахуванням зносу); непридатні шини – за цінами утильної гуми (організацій вторсировини або шиноремонтних заводів).

Вартість автошин, встановлених на автомобілі замість зношених, а також вартість ремонту відноситься на витрати.

На субрахунку 2071 “Запасні частини в ремонті” обліковуються запасні частини, які знаходяться в ремонті.

Для прискорення ремонту локомотивів і секцій та спрощення обліку видачі запасних частин на об'єкти, які ремонтуються в локомотивних депо, створюється обмінний фонд (стабільний запас) запасних частин. Із обмінного фонду відремонтовані або нові запасні частини видають в обмін на аналогічні зношені запчастини, зняті з рухомого складу. При цьому витрати з ремонту знятих запасних частин відносяться на відповідний вид ремонту локомотивів або секцій за серіями.

Деталі, непридатні для використання за прямим призначенням, оцінюються комісійно як матеріали за цінами можливого їх використання.

Деталі, які відсутні в запасі взаємозамінюваних, ремонтують і ставлять на той самий локомотив, з якого вони були зняті.

Ремонтно-заготівельний цех здає відремонтовані старопридатні деталі в комору депо або безпосередньо цехам-споживачам, минувши комору. У зв'язку з цим облік старопридатних деталей і віднесення витрат з їх ремонту здійснюється згідно з вказівкою Укрзалізниці (лист Укрзалізниці від 02.06.2004 р. № ЦФ-16/357).

Деталі, які підлягають ремонту, здаються майстрами цехів з ремонту локомотивів майстру ремонтно-заготівельного цеху, який проводить їх ремонт. При цьому оформляються накладні у двох екземплярах з надписом у верхній частині бланку „Старопридатні”.

Майстер ремонтно-заготівельного цеху, який проводить ремонт деталей, розписується в обох екземплярах накладної в одержанні деталей. Один екземпляр накладної залишається в майстра ремонтно-заготівельного цеху, другий - повертається майстру, який здав деталі, і додається до вимоги на отримання нових або відремонтованих деталей із комори, оскільки запасні частини з комори видаються тільки за умови оформлення здавання в ремонт чи металолом знятих з рухомого складу деталей. Підставою для виконання робіт з ремонту деталей є замовлення.

Відремонтовані деталі щоденно здаються ремонтно-заготівельним цехом у комору за накладних, які виписуються у двох екземплярах.

При передачі ремонтно-заготівельним цехом відремонтованих деталей безпосередньо цехам-споживачам, минувши комору, застосовується наступний порядок обліку старопридатних деталей.

Майстру ремонтно-заготівельного цеху видається стабільний запас взаємозамінюваних деталей, які зберігаються в цеху. Деталі, які знаходяться в ремонтно-заготівельному цеху, залишаються на обліку в коморі і за картками складського обліку не списуються. Вони враховуються під звітом майстра цеху як запас.

У випадку, коли деталь непридатна для ремонту і здається в металобрухт, майстер цеху ремонту рухомого складу виписує вимогу на одержання нової деталі з комори.

Якщо така деталь здається в металобрухт ремонтно-заготівельним цехом, то вимогу виписує майстер ремонтно-заготівельного цеху.

Одержана з комори деталь поповнює стабільний запас цеху, а в разі використання її вартість відноситься на витрати з ремонту рухомого складу. На субрахунку 2072 “Модусні запасні частини” обліковуються модусні запчастини.

Модусні запасні частини поставляються Укрзалізниці комплектно разом з новим рухомим складом.

Постачання модусних запасних частин до вітчизняного рухомого складу здійснюється безпосередньо заводами-виробниками згідно з договором, а до імпортного рухомого складу - постачальниками через ДП “Укрзалізничпостач”. Модусні запасні частини постачаються згідно з

номенклатурою і нормами модусних запасних частин для електровозів, тепловозів, дизель-поїздів, моторвагонного рухомого складу.

На субрахунку 2073 “Колісні пари в запасі” обліковуються колісні пари, які знаходяться в запасі.

На субрахунку 2074 “Колісні пари в обмінному фонді” обліковуються колісні пари, які знаходяться в обмінному фонді і використовуються при ремонті тягового рухомого складу.

Поповнення обмінного фонду здійснюється за рахунок придбаних нових колісних пар, старопридатних, знятих при ремонті тягового рухомого складу та переведених із запасу.

На субрахунку 2075 “Колісні пари в ремонті” обліковуються колісні пари, які знаходяться в ремонті.

На субрахунку 2076 “Технологічний незнижувальний запас запасних частин” обліковуються запасні частини, які знаходяться в незнижувальному запасі.

На субрахунку 2078 “Старопридатні запасні частини” обліковуються старопридатні запасні частини.

На субрахунку 2079 “Старопридатні колісні пари” обліковуються старопридатні колісні пари.

Відправлення колісних пар у ремонт та з ремонту оформляється пересилочною відомістю ф. ТУ-19 “Пересилочна відомість на відправлення основного обладнання”, затвердженою Наказом Укрзалізниці від 18.01.01 р. № 17-Ц, в якій наводяться відомості технічного характеру. Пересилочні відомості на відправлені колісні пари після їх використання для оперативного-технічного обліку передаються до бухгалтерії депо, яка на підставі цих відомостей контролює своєчасність надходження документів від ремонтного підприємства чи депо про їх оприбуткування.

Списання вартості колісних пар локомотивні депо, які направили їх у ремонт, і ремонтні підприємства, які відправили відремонтовані колісні пари, проводять на підставі пересилочних відомостей та повідомлень (авізо) про оприбуткування цих колісних пар.

4.6.4. Облік операцій із старопридатними запасами

Облік операцій із старопридатними запасами в підрозділах господарств регламентується відповідними вказівками ЦФ Укрзалізниці.

При розбиранні та демонтажу основних засобів, що ліквідуються, і під час їх ремонту вилучаються зношені запасні частини, деталі, вузли, агрегати та інші матеріали як придатні для повторного використання, так і непридатні.

Непридатні для подальшого використання матеріальні цінності оприбутковуються як металобрухт, паливо тощо.

У бухгалтерському обліку оприбуткування таких матеріальних цінностей здійснюється за економічно обґрунтованою ціною, а їх реалізація – за договірною ціною, яка повинна включати і всі витрати, пов'язані з розбиранням, розрізанням, сортуванням, навантаженням тощо.

Оприбуткування таких матеріальних цінностей відображається бухгалтерськими записами:

Дебет субрахунка 2092 “Інші матеріали” – оприбуткування металобрухту;

Дебет субрахунка 2033 “Інші види палива” – оприбуткування палива;

Кредит субрахунка 7460 “Дохід від ліквідації необоротних активів” – при ліквідації основних засобів;

Кредит субрахунка 7461 “Інші доходи від звичайної діяльності” – при ремонті основних засобів.

Матеріальні цінності, які можуть бути придатні для повторного використання, оприбутковуються як старопридатні матеріали, деталі, вузли і запасні частини (далі старопридатні запаси) за обліковою ціною, яка встановлюється відповідним Головним управлінням того господарства Укрзалізниці, до якого належить виробничий підрозділ.

Особи, які здійснюють оприбуткування старопридатних запасів, повинні постійно відстежувати зміни облікових цін, що доводяться Головним управлінням господарства Укрзалізниці.

Старопридатні запаси, на які не встановлена облікова ціна, оприбутковуються за можливою ціною реалізації (але не нижче ринкової вартості металобрухту), встановленою комісією підрозділу, на якому здійснюється ремонт чи ліквідація основних засобів.

Для обліку старопридатних запасів у структурних підрозділах залізниці використовуються такі субрахунки:

2078 “Старопридатні запасні частини”;

2079 “Старопридатні колісні пари”;

2091 “Матеріальні цінності, одержані від ліквідації та при ремонті основних засобів”.

Первинним документом для зарахування на баланс структурного підрозділу таких старопридатних запасів є акт про ліквідацію об'єкта основних засобів за ф. ОЗ-3 “Акт на списання основних засобів”. Крім того, в окремих випадках складаються акти на списання локомотивів за формами: ТУ-43 (паровозів), ТУ-44 (тендерів паровозів), ТУ-45 (тепловозів, дизель-поїздів, автомотрис), ТЕУ-38 (електровозів, електропоїздів); на старопридатні матеріали верхньої будови колії, вилучені при будь-яких видах колійних робіт складається «Акт про стан матеріалів верхньої будови колії» за ф. П-81.

На звороті актів на списання або в додатках до них відображаються дані про надходження на склад металобрухту і старопридатних запасів.

Відповідний документ складається і на запаси, вилучені при ремонті основних засобів.

При цьому здійснюється бухгалтерський запис: дебетуються відповідні субрахунки старопридатних запасів (2078, 2079, 2091) і кредитуються субрахунки 7460, 7461 - на облікову вартість.

Аналітичний облік кожного виду запасів ведеться за місцями їх зберігання по марках, моделях, категоріях, якщо вони мають різне призначення або іншу облікову ціну, а також окремо тих, що:

- підлягають ремонту;
- знаходяться в ремонті;
- готові для повторного використання.

В податковому обліку оприбуткування металобрухту і старопридатних запасів не призводить до створення валових доходів чи валових витрат. Залишки на кінець звітного періоду на рахунках з обліку металобрухту і старопридатних запасів (2033, 2071, 2075, 2078, 2079, 2091, 2092) не беруть участі в обліку приросту (убування) запасів на підприємстві.

Відповідно до листа Мінфіну України від 30.07.03 р. № 04220-109 та Методичних рекомендацій з застосування на залізничному транспорті П(С)БО 9 “Запаси” витрати, які безпосередньо пов'язані з доведенням старопридатних запасів до стану, придатного для повторного використання, включаються до їх первісної вартості.

Такі витрати обліковуються за дебетом субрахунка 2383 «Інші види робіт промислового характеру» та кредитом різних рахунків (20, 22, 661, 65 тощо) на величину фактичних витрат.

У бухгалтерському обліку вартість відновлення старопридатних запасів загальною сумою відображається на окремому субрахунку 2094 “Витрати з ремонту старопридатних запасів” у кореспонденції з кредитом субрахунку 2383 – на всю суму витрат (без залишку в незавершеному виробництві у звітному місяці).

У картках аналітичного обліку старопридатних запасів відображаються їх кількість, облікова ціна, витрати з їх ремонту, кількість відремонтованих старопридатних запасів і кількість тих, що знаходяться в ремонті.

При відпусканні старопридатних запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за методом ФІФО.

Для обліку тих старопридатних запасів, ремонт яких здійснюється іншими підрозділами своєї залізниці або іншими спеціалізованими заводами, Планом рахунків Укрзалізниці передбачено субрахунки:

- 2071 “Запасні частини в ремонті”
- 2075 “Колісні пари в ремонті.”

Передача старопридатних запасних частин у ремонт відображається записом (для прикладу колісних пар): дебетується субрахунок 2075

“Колісні пари в ремонті” і кредитується субрахунок 2079 “Старопридатні колісні пари» – на облікову вартість.

Після повернення з ремонту здійснюється зворотний запис за цією самою обліковою ціною з одночасним відображенням вартості їх ремонту за дебетом субрахунка 2094 «Витрати з ремонту старопридатних запасів» та кредитом субрахунка 6834 «Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами».

Матеріали, запасні частини, оприбуткування яких пов'язане з понесенням витрат на їх придбання (тобто придбаних за плату), обліковуються в загальноствановленому порядку на субрахунках обліку запасів (2070 «Запасні частини», 2073 «Колісні пари в запасі», 2074 «Колісні пари в обмінному фонді») і на субрахунках з обліку старопридатних запасів не враховуються.

На цих же субрахунках обліковуються і старопридатні запаси, які придбані за плату в інших юридичних осіб.

При використанні старопридатних запасів на ремонт чи інше поліпшення основних засобів облікова вартість старопридатних запасів списується в дебет субрахунків рахунка 23 «Виробництво» залежно від господарства.

Одночасно в дебет субрахунків, призначених для обліку витрат з ремонту основних засобів відповідних господарств з кредиту субрахунка 2094 „Витрати з ремонту старопридатних запасів" списується вартість ремонту даного виду старопридатних запасів, використаних для ремонту окремого об'єкта основних засобів.

Передача старопридатних запасів іншому структурному підрозділу своєї залізниці потребує подвійного запису, тобто Дебет субрахунка 6834 “Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами” і Кредит субрахунків 2078, 2079, 2091 - за обліковою вартістю; Дебет субрахунка 6834 “Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами” і Кредит субрахунка 2094 “Витрати з ремонту старопридатних запасів” – на вартість ремонту старопридатних запасів (відновна вартість).

У документах на передачу відображаються дві вартості - облікова і відновна.

У сторони, що приймає такі запаси, здійснюється зворотній запис: Дебет субрахунків 2078, 2079, 2091 – Кредит субрахунка 6834 “Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами” – за обліковою вартістю, зазначеною в супровідних документах; Дебет субрахунка 2094 “Витрати з ремонту старопридатних запасів» - Кредит субрахунка 6834 “Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами” за відновною вартістю, зазначеною в супровідних документах.

Витрати з ремонту запасів іншого підрозділу залізниці відображаються на субрахунку 2383 «Інші види робіт промислового характеру»:

Дебет субрахунка 2383 «Інші види робіт промислового характеру»- Кредит – на суму витрат за їх елементами.

По закінченні ремонту витрати з ремонту по «авізо» передаються замовнику – іншому підрозділу своєї залізниці: Дебет субрахунка 6834 «Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами» і Кредит субрахунка 2383 «Інші види робіт промислового характеру» – на вартість ремонту.

У бухгалтерському обліку замовника передача старопридатних запасів іншому підрозділу своєї залізниці для ремонту відображається за дебетом субрахунка 2075 «Колісні пари в ремонті» і кредитом субрахунка 2079 «Старопридатні колісні пари».

Повернення старопридатних запасів після ремонту (за обліковою вартістю) відображається за дебетом субрахунка 2079 і кредитом субрахунка 2075.

Одночасно дебетується субрахунок 2094 «Витрати з ремонту старопридатних запасів» і кредитується субрахунок 6834 «Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами» – на суму переданих по „авізо” витрат.

4.6.5. Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів, інструменту, спецодягу та інвентарю

До малоцінних і швидкозношуваних предметів належать предмети, що використовуються протягом не більше одного року, зокрема інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо.

У бухгалтерському обліку депо ці предмети відображаються на балансовому рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», який має такі субрахунки, як у табл. 4.5.

Таблиця 4.5

Шифр рахунка	Найменування рахунка
221	Інструменти
222	Господарський інвентар
223	Спеціальний одяг та взуття
224	Постільні речі
225	Інші малоцінні та швидкозношувані предмети

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

За дебетом рахунка 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети, за кредитом – за обліковою вартістю відпускання малоцінних і швидкозношуваних предметів в експлуатацію зі списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

З метою забезпечення збереження вказаних предметів в експлуатації депо повинно організувати належний контроль за їх рухом, зокрема оперативний облік у кількісному вираженні. При поверненні на склад з експлуатації таких предметів, що придатні для подальшого використання, вони оприбутковуються за дебетом рахунка 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” та кредитом рахунка 71 “Інший операційний дохід”.

Аналітичний облік малоцінних і швидкозношуваних предметів ведеться за видами предметів по однорідних групах.

Надходження малоцінних і швидкозношуваних предметів до виробничої комори в бухгалтерському обліку відображається за дебетом рахунка 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” і кредитом рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, передача в експлуатацію малоцінних і швидкозношуваних предметів відображається за дебетом рахунків обліку витрат і кредитом рахунка 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”.

Малоцінні та швидкозношувані предмети, які списані з балансу, обліковуються в бухгалтерії на позабалансовому субрахунку 073 “Перелік списаних малоцінних і швидкозношуваних предметів, термін корисного використання яких не більше 1 року” за кожною підзвітною особою.

Малоцінні та швидкозношувані предмети, які вийшли з ладу, списуються відповідно до актів, складених комісією та затверджених керівниками підприємства і відображаються за кредитом позабалансового субрахунка 073 “Перелік списаних малоцінних і швидкозношуваних предметів, строк корисного використання яких не більше 1 року”.

Строки корисного використання малоцінних і швидкозношуваних предметів в експлуатації встановлюються згідно з Наказом Укрзалізниці від 14.07.2003 р. № 172-Ц.

Інструменти, які належать до малоцінних і швидкозношуваних предметів і знаходяться у виробничій коморі, у бухгалтерському обліку обліковуються на субрахунку 221 “Інструменти”.

До інструментів в експлуатації належать ті, які знаходяться в інструментальних коморах цехів, у підзвіті в окремих майстрів, бригадирів, на робочих місцях, а також у процесі відновлення в ремонтних майстернях. за відсутності в моторвагонних депо інструментальних комор

інструмент, який знаходиться в експлуатації, може лічитися за комірником виробничої комори.

Правильна організація обліку потребує забезпечення умов для нормального зберігання інструменту і для визначення його придатності. Крім того, повинні бути визначені особи, на яких покладається відповідальність за технічне приймання, зберігання, видачу на робочі місця та правильну експлуатацію інструменту, а також особи, яким надано право підписувати документи на отримання і видачу інструменту, списання зношеного інструменту в брукхт.

Видані інструменти для використання при роботі і здані назад в інструментальну комору обліковують в оперативному порядку тільки в інструментальній коморі без відображення в бухгалтерському обліку як внутрішнє переміщення.

Видача робітникам інструментів (приладів) із інструментальної комори в короткочасне використання проводиться за інструментальними марками, які при здачі інструментів комірнику повертаються робітникам.

Документальне оформлення операцій із МШП здійснюється з використанням типових форм первинних облікових документів з обліку МШП, затверджених Наказом Міністерства статистики України від 22.05. 96 р. № 145.

Інструменти, видані робітнику на довгострокове використання, обліковуються в картках обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів ф. МШ-2 “Картка обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів”. Картки заповнюються комірником на кожного робітника в одному екземплярі і в них робітники розписуються в одержанні цих інструментів. Картка зберігається в картотеці комори до повного їх використання. При поверненні інструменту в комору комірник перевіряє інструмент, робить відмітку в картці про повернення інструменту і розписується в його отриманні.

Якщо робітники йдуть у відпустку, вони здають в інструментальну комору інструмент. При поверненні з відпустки робітники оформляють одержання інструменту так само, як і першого разу.

У підрозділах, де інструментальних комор немає, а інструменти, які знаходяться в експлуатації, зберігаються у виробничих коморах і видаються робітникам в короткочасне і довгострокове використання і приймаються від них у цій коморі, облік інструменту, який переданий в експлуатацію, повинен бути відділений від обліку нових інструментів. Для цього предмети, які знаходяться в експлуатації, повинні зберігатися окремо від нових.

Порядок обліку інструменту у виробничій коморі і видачі їх робітникам для використання й одержання назад такий самий, як і в інструментальній коморі.

Інструменти (пристрої) та інші малоцінні і швидкозношувані предмети, які зламались або загублені, списуються за актом ф. МШ-4 “Акт вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів”.

Акт складається в одному екземплярі майстром і начальником цеху на одного чи декількох робітників.

При поломці, втраті, псуванні малоцінних і швидкозношуваних предметів з вини робітника акт складається у двох екземплярах. Один екземпляр залишається в цеху, а другий направляється до бухгалтерії депо для утримання в установленому порядку з робітника вартості поламааного, зіпсованого чи загубленого предмета.

При пред'явленні робітником акта вибуття йому замість непридатного чи загубленого предмета видається придатний і записується в картку обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів ф. МШ-2 "Картка обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів". Акти вибуття потім додаються до актів списання (ф. МШ-5 "Акт на списання інструментів (пристроїв) і обмін їх на придатні" і ф. МШ-8 "Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів").

Інструменти (пристрої), які вийшли з ладу і стали непридатними, списуються за актом ф. МШ-5 "Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні". Непридатні інструменти обмінюють на придатні на тих підприємствах, де облік ведеться за методом обмінного (оборотного) фонду. Акт складається в одному екземплярі комісією цеху на підставі разових актів вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів ф. МШ-4 "Акт вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів".

Ця комісія визначає непридатність інструментів для подальшого використання, неможливість і неефективність проведення ремонту. Непридатний інструмент за актом здається в комору для утилізації. Акт пред'являють до інструментального складу, який видає цеху інструменти того самого найменування, марки і розміру згідно з цим актом без виписування вимог і лімітних карток. Після видачі складом інструментів акт передається до бухгалтерії депо, де проводиться списання інструментів (пристроїв) зі складу без відображення їх руху по роздавальних коморах цехів. Виданий складом інструмент у порядку обміну за актами в картці обліку роздавальних комор не відображається.

Списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу та інших малоцінних і швидкозношуваних предметів оформляється актом на списання малоцінних і швидкозношуваних предметів ф. МШ-8 "Акт на списання малоцінних і швидкозношуваних предметів".

Акт складається в одному екземплярі комісією на підставі актів вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів ф. МШ-4 "Акт вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів".

Після здачі списаних предметів у комору для утилізації акт із розпискою комірника здається до бухгалтерії.

На різні види малоцінних і швидкозношуваних предметів акти на списання складаються окремо.

На субрахунку 222 “Господарський інвентар” ведеться облік господарського інвентарю, який належить до малоцінних і швидкозношуваних предметів і знаходиться у виробничій коморі депо.

На субрахунку 223 “Спеціальний одяг і взуття” обліковується спеціальний одяг та взуття (надалі – спецодяг), який використовується протягом не більше одного року і знаходиться у складі запасів.

Наказом Держнагляду охорони праці України від 21.01.2004 р. № 12 затверджені норми безплатної видачі спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту працівникам залізничного транспорту України, які введені в дію на залізничному транспорті України з 01.04.2004 р. відповідно до наказу УЗ від 15.03.04 р. № 166-ЦЗ.

Спецодяг видається як безпосередньо робітникам в індивідуальне користування на весь термін носіння, так і для колективного користування під відповідальність майстрів чи інших матеріально відповідальних осіб на термін виконання визначених видів робіт, для яких вищезазначені предмети передбачені.

Для забезпечення правильного зберігання спецодягу, виданого робітникам і службовцям, в депо обладнуються спеціальні приміщення (гардеробні).

На субрахунку 224 «Постільні речі» ведеться облік постільних принадлежностей, які належать до МШП і знаходяться у складі запасів.

Постільні принадлежности відпускаються з комори підрозділу в експлуатацію особам, відповідальним за їх зберігання.

При одержанні постільних принадлежностей із комори матеріальновідповідальна особа повинна перевірити, щоб на всіх одержаних предметах були штампи з найменуванням підрозділу з визначенням року (місяця) видачі їх в експлуатацію.

Матеріальновідповідальна особа несе відповідальність за знаходження в експлуатації непроштампованих постільних принадлежностей.

Інвентар, постільні принадлежности, які прийшли в непридатність внаслідок зносу або з інших причин, списуються за актом ф. МШ-4 «Акт вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів», що складається в одному екземплярі постійно діючою комісією, яка призначається наказом начальника підрозділу. В акті вказується найменування та кількість предметів, які списуються, і вартість корисних відходів – брухту та утилю. Для оприбуткування брухту та утилю виписуються накладні, номери яких відмічаються в акті. Непридатні для використання предмети здаються в комору для утилізації.

Інші малоцінні та швидкозношувані предмети, що знаходяться у складі запасів і в бухгалтерському обліку не обліковуються на вище перерахованих субрахунках, відображаються на субрахунку 225 “Інші малоцінні та швидкозношувані предмети”.

4.6.6. Облік інших матеріалів

На субрахунку 202 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби” відображаються наявність і рух купівельних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів (включаючи в підрядних будівельних організаціях будівельні конструкції та вироби - дерев'яні, залізобетонні, металеві), придбаних для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці з їх обробки або збирання. Вироби, придбані для комплектації готової продукції, вартість яких не включається до собівартості продукції цього підприємства, відображаються на рахунку 28 “Товари”.

На субрахунку 204 “Тара й тарні матеріали” відображається наявність і рух усіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали й деталі, які використовують для виготовлення тари та її ремонту (деталі для збирання ящиків, бочкова клепка тощо).

До тари належать мішки, ящики, бочки, бідони, пляшки, а також пакувальні матеріали.

Тару, призначену для продажу разом з продукцією чи окремо від неї, обліковують на субрахунку 204 “Тара й тарні матеріали” і називають оборотною. Якщо тара використовується для господарського зберігання матеріалів, палива, то така тара називається інвентарною.

Облік оборотної тари ведуть за її видами (групами).

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

На субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку» обліковуються матеріали, передані в переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Витрати на переробку матеріалів, які оплачуються стороннім організаціям, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, що отримані з переробки. Аналітичний облік матеріалів, що передані в переробку, ведеться в розрізі, що забезпечує інформацію про підприємства-переробників і контроль за операціями з переробки і відповідними витратами.

На субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» обліковуються мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. Тут також відображаються саджанці. Насіння для висаджування і посіву, корми, що використовуються для відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві.

На субрахунку 209 “Інші матеріали” обліковуються відходи виробництва (обрубки, обрізка, стружка тощо), невиправний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві (металобрухт, утиль), зношені шини тощо.

Для обліку інших матеріалів використовуються такі субрахунки:

2090 “Відходи виробництва”;

2091 “Матеріальні цінності, одержані від ліквідації та при ремонті основних засобів”;

2092 “Інші матеріали”;

2093 “Транспортно-заготівельні витрати”;

2094 “Витрати з ремонту староприслужних запасів”.

На субрахунку 2090 “Відходи виробництва” обліковуються відходи виробництва.

На субрахунку 2091 “Матеріальні цінності, одержані від ліквідації та при ремонті основних засобів” обліковуються матеріальні цінності, які одержані від ліквідації основних засобів та при їх ремонті.

На субрахунку 2092 “Інші матеріали” обліковуються всі інші матеріальні цінності, які не знайшли відображення на наведених вище субрахунках.

Деталі, які знімаються з об’єктів, що знаходяться в ремонті, сортуються на деталі, які підлягають ремонту, і деталі, які непридатні для подальшого використання за прямим призначенням. При цьому складається акт. На придатні і непридатні деталі виписуються окремі накладні. У накладній вказуються найменування деталей, які здані в металобрухт, їх кількість та вага.

На субрахунку 2092 “Інші матеріали” обліковуються всі інші матеріальні цінності, які не знайшли відображення на вищенаведених субрахунках (автошини, не придатні для відновлення, які підлягають здачі в переробку на регенерат; пісок для локомотивів, що знаходиться в піскоподачі; металобрухт, дорогоцінні метали, утиль та ін.).

4.7. Інвентаризація поточних матеріальних активів

Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (ст. 10) передбачено, що для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Проведення інвентаризації регламентується «Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків», затвердженою Наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. №69 із змінами та доповненнями.

Інвентаризація забезпечує достовірність бухгалтерського обліку та звітності підприємства. Інвентаризація може бути суцільною або вибірковою.

Суцільна (повна) – враховує всі засоби, майно та фінансові зобов'язання. Повна інвентаризація пов'язана з призупиненням звичайних бухгалтерських операцій. Якщо під час інвентаризації надходять нові матеріальні ресурси, то їх оприбутковують інвентаризаційні комісії; касу закривають і не проводять ніяких касових операцій тощо. Повну інвентаризацію проводять під час приватизації, передачі майна в оренду, перед складанням річного звіту.

Вибіркова – охоплює один з видів засобів, майна тощо. Такі вибіркові інвентаризації проводяться для підтвердження звітних даних, посилення контролю над витратами та укріплення фінансової дисципліни. Одним з різновидів вибіркової інвентаризації є перманентна інвентаризація. У цьому випадку на момент перевірки описують ті види матеріальних ресурсів, за якими в обліку відображений мінімальний залишок. Наприклад, спирт, паливо та ін. Як правило, такі матеріальні ресурси фактично або відсутні, або знаходяться у значно більших кількостях, ніж за даними бухгалтерського обліку.

Такий підхід дозволяє, не відкладаючи облікової роботи, перевіряти роботу матеріально - відповідальних осіб, підвищити фінансову та матеріальну дисципліну.

у своїй роботі підприємство може використовувати будь-який з варіантів проведення інвентаризації. Це залежить від особливостей підприємства, від виробничої дисципліни тощо.

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

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

а) при передачі майна державного підприємства (підрозділу) в оренду, перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство, а також в інших випадках, передбачених законодавством;

б) перед складанням річної бухгалтерської звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводилась не раніше 1 жовтня звітного року;

в) при зміні матеріально - відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);

г) при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів);

д) за приписом судово-слідчих органів;

е) у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ);

ж) при передачі підприємств та їх структурних підрозділів (на дату передачі). Інвентаризація може не проводитися в разі передачі підприємств та їх структурних підрозділів у межах одного органу, до сфери управління якого вони входять;

и) у разі ліквідації підрозділу.

У разі одержання відмови постачальника задовольнити претензію або при одержанні від покупця претензії щодо недовантаження товарів проводиться вибіркова інвентаризація тих товарів, на які заявлені претензії.

Згідно з Обліковою політикою Укрзалізниці підприємства залізничного транспорту зобов'язані щорічно, до складання річного звіту, проводити інвентаризацію активів і зобов'язань у такі строки:

- станом на 1 жовтня - інвентаризацію виробничих запасів;
- станом на 1 листопада - інвентаризацію необоротних активів;
- станом на 1 грудня - інвентаризацію інших активів балансу та зобов'язань.

Інвентаризація бібліотечних фондів проводиться один раз у три роки.

Основними завданнями інвентаризації є:

а) виявлення фактичної наявності основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів, а також обсягів незавершеного виробництва в натурі;

б) установлення надлишку або нестачі цінностей і коштів шляхом зіставлення їх фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;

в) виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну якість, застарілих матеріальних цінностей і нематеріальних активів, що не використовуються;

г) перевірка дотримання умов та порядку збереження матеріальних і грошових цінностей, а також правил утримання та експлуатації основних засобів;

д) перевірка реальності вартості зарахованих на баланс основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів і фінансових вкладень, сум грошей у касах, на поточному рахунку, дебіторської та кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, резервів наступних витрат і платежів.

Інвентаризація дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння здійснюється відповідно до Інструкції Міністерства фінансів України про порядок одержання, витрачання, обліку, зберігання та транспортування дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння на підприємствах, в об'єднаннях, установах і організаціях, затвердження 29.12.1992 р.

Для проведення інвентаризаційної роботи розпорядчим документом керівника підрозділу створюється постійно діюча інвентаризаційна комісія.

Наказ про створення постійно діючої комісії видається на початку року. До складу комісії входять головний бухгалтер, керівники цехів, майстерень, пунктів технічного огляду тощо, а очолює керівник підрозділу чи його заступник.

Перед початком перевірки фактичної наявності матеріальних ресурсів комісія повинна:

- опломбувати підсобні приміщення, підвали тощо;
- перевірити правильність усіх ваговимірювальних приладів;
- одержати останні реєстри прибуткових і видаткових документів, звіти про рух матеріальних ресурсів;

- отримати від матеріально-відповідальних осіб розписки про те, що на початок інвентаризації усі видаткові та прибуткові документи на цінності здані до бухгалтерії; всі цінності, що надійшли на відповідальне збереження, оприбутковані, ті що вибули, – списані. Аналогічні розписки також надають особи, які мають підзвітні суми на придбання або довіреність на одержання цінностей.

Для безпосереднього проведення інвентаризації у місцях зберігання та виробництва, крім постійно - діючої комісії, розпорядчим документом керівника підрозділу створюються робочі інвентаризаційні комісії, до складу яких включаються начальники дільниць (цехів), вокзалів, майстри, виконавці робіт, економісти, бухгалтери та інші досвідчені працівники, які добре знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік. Робочі інвентаризаційні комісії очолюються представником керівника підрозділу, який призначив інвентаризацію. Забороняється призначати головою інвентаризаційної робочої комісії тих самих матеріально-відповідальних осіб, які виконували такі обов'язки два роки поспіль.

Постійно діючі інвентаризаційні комісії:

- проводять профілактичну роботу з забезпечення збереження цінностей, заслуховують на своїх засіданнях керівників підрозділів (цехів) з цього питання;

- організовують проведення інвентаризацій і здійснюють інструктаж членів робочих інвентаризаційних комісій;

- здійснюють контрольні перевірки правильності проведення інвентаризацій, а також вибіркові інвентаризації товарно-матеріальних цінностей у місцях зберігання в міжінвентаризаційний період. Основними завданнями перевірок і вибіркового інвентаризаційного періоду є здійснення контролю за збереженням цінностей, дотриманням матеріально - відповідальними особами правил їх зберігання та ведення первинного обліку;

- перевіряють правильність визначення інвентаризаційних різниць, обґрунтованість пропозицій щодо заліків пересортиці цінностей в усіх місцях їх зберігання;

– при встановленні серйозних порушень правил проведення інвентаризації та в інших випадках проводять, за дорученням керівника підприємства, повторні суцільні інвентаризації;

– розглядають письмові пояснення осіб, які допустили нестачу чи псування цінностей або інші порушення. Свої пропозиції щодо регулювання виявлених нестач і втрат від псування цінностей, заліку внаслідок пересортування постійно діючі інвентаризаційні комісії відображають у протоколі. У протоколі наводяться відомості про причини та про осіб, винних у нестачах, втратах і надлишках, та про вжиті до них заходи.

Робочі інвентаризаційні комісії:

– здійснюють інвентаризацію майна, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів і незавершеного виробництва в місцях зберігання та виробництва;

– разом з бухгалтерією підприємства беруть участь у визначенні результатів інвентаризації та розробляють пропозиції щодо заліку нестач і надлишків за пересортицею, а також списання нестач у межах норм природного збитку;

– вносять пропозиції з питань упорядкування приймання, зберігання та відпускання товарно-матеріальних цінностей, поліпшення обліку та контролю за їх зберіганням, а також реалізації непотрібних підприємству матеріальних цінностей і майна;

– несуть відповідальність за своєчасність і додержання порядку проведення інвентаризацій відповідно до наказу керівника підприємства, за повноту і точність внесення до інвентаризаційних описів даних про фактичні залишки майна, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, цінних паперів і заборгованості в розрахунках;

– оформлюють протокол із зазначенням у ньому стану складського господарства, результатів інвентаризації та висновків щодо них; пропозицій про залік нестач і надлишків за пересортицею; списання нестач у межах норм природного збитку, а також наднормативних нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам.

Контрольні перевірки інвентаризації проводяться постійно діючою інвентаризаційною комісією за участю членів робочих інвентаризаційних комісій і матеріально-відповідальних осіб після закінчення інвентаризації, але обов'язково до відкриття складу (комори), де проводилась інвентаризація. При цьому перевіряються з опису найбільш цінні матеріальні цінності та ті, що користуються підвищеним попитом.

При зберіганні товарно-матеріальних цінностей у різних ізольованих приміщеннях в однієї матеріально-відповідальної особи інвентаризація проводиться послідовно за місцями зберігання. Після

перевірки цінностей вхід до приміщення опломбовується і комісія переходить у наступне приміщення;

– на прибуткових документах на товарно-матеріальні цінності, що надійшли на об'єкт і прийняті під час його інвентаризації, матеріально - відповідальною особою у присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови робиться відмітка „Матеріальні цінності, отримані під час інвентаризації" з посиланням на дату опису, де записані ці цінності. Оприбуткування таких цінностей провадиться після інвентаризації;

– на видаткових документах про товарно-матеріальні цінності, які відпущені зі складу під час інвентаризації, з дозволу керівника підприємства та головного бухгалтера у присутності членів інвентаризаційної комісії робиться відмітка за підписом голови інвентаризаційної комісії. Ці документи заносяться до окремого опису в порядку, аналогічному для цінностей, що надійшли під час інвентаризації;

– допускається складання групових інвентаризаційних описів малоцінних і швидкозношуваних предметів, виданих в індивідуальне користування працівникам, із зазначенням у них відповідальних за ці предмети осіб (на яких ведуться особові картки) з їх розпискою в описі.

Голова інвентаризаційної комісії повинен зробити на прибуткових і видаткових документах відмітку „після інвентаризації" з посиланням на дату опису.

Фактичні дані щодо наявності матеріальних цінностей відображаються в інвентаризаційних описах, які передаються до бухгалтерії для подальшого оброблення та встановлення відповідності бухгалтерським даним.

На кожній сторінці інвентаризаційного опису прописом вказуються порядкові номери матеріальних ресурсів та загальний підсумок кількості усіх цінностей у натуральних показниках, записаних на даній сторінці, незалежно від того, в яких одиницях вимірювання (штуки, метри) такі цінності відображені.

Виправлення помилок повинно здійснюватись на усіх примірниках описів шляхом закреслення неправильних записів та написання над закресленими правильних записів. Виправлення повинні бути обумовлені та підписані усіма членами інвентаризаційної комісії та матеріально-відповідальними особами. В інвентаризаційних описах не допускається залишати незаповнені рядки. На останніх аркушах описів незаповнені рядки прокреслюються. На останній сторінці опису матеріально-відповідальна особа своїм підписом підтверджує, що всі матеріальні цінності враховані та відображені в інвентаризаційному описі правильно та повністю без пропусків і невключених до опису об'єктів.

Якщо інвентаризація триває понад один день, то інвентаризаційні описи залишаються за місцем проведення інвентаризації за умови, що приміщення опечатають та закривають двома замками. Ключ від одного

замка зберігається в голови інвентаризаційної комісії, від іншого – у матеріально-відповідальній особі.

Інвентаризація постільної білизни та іншого знімного майна здійснюється за кожним місцем їх знаходження і відповідальною особою, на зберіганні у якої знаходяться ці предмети.

Непридатні та зіпсовані предмети, виявлені комісією, записуються в окремий інвентаризаційний опис.

Результати інвентаризації постільної білизни, що знаходиться в коморі, відображаються в інвентаризаційних описах, складених за кожною коморою.

Постільна білизна, яка знаходиться в міських пральнях, приймається до обліку за накладними пралень, виписаних при прийманні білизни до прання.

На враховані в пранні предмети згідно з накладними пралень складається інвентаризаційний опис за кожною пральнею окремо з зазначенням у ній номера накладної, дати здачі в прання, кількості предметів. На підставі цих описів складається підсумковий опис.

При цьому до інвентаризаційних описів обов'язково додається письмове підтвердження пралень про те, що білизна дійсно знаходиться у пранні.

У тому випадку, коли пральня знаходиться на балансі вагонного депо чи вагонної дільниці, інвентаризація проводиться загальностановленим порядком шляхом перевірки наявності білизни в пральні та складання інвентаризаційних описів по пральні.

На постільну білизну, яка знаходиться в рейсі, складаються окремі інвентаризаційні описи на підставі накладних чи змінних відомостей комори видачі чистої білизни в рейс. У цих описах вказуються дата видачі в рейс, номер накладних на видачу білизни, номер вагона, ПІБ провідника, кількість та найменування білизни.

На підставі цих описів складається зведений опис наявності постільної білизни за місцями її знаходження.

Після закінчення інвентаризації оформлені належним чином інвентаризаційні описи та інші документи передаються до бухгалтерії. У зведені інвентаризаційні описи бухгалтерія записує дані бухгалтерського обліку, зіставляє їх із фактичною наявністю та встановлює різницю.

На цьому етапі оформлюється документ – Порівняльна відомість результатів інвентаризації матеріальних цінностей, де вказують причини виявленої при інвентаризації різниці, яка являє собою нестачу або надлишок (табл. 4.6).

При регулюванні інвентаризаційних різниць:

а) взаємний залік надлишків і нестач внаслідок пересортування може бути допущений тільки щодо товарно-матеріальних цінностей однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що надлишки та

нестачі утворились за один і той самий період, що перевіряється, та в однієї й тієї самої матеріально-відповідальної особи.

Органи державного управління, до відання яких належать підприємства, можуть установлювати порядок, коли такий залік може бути допущений стосовно однієї й тієї самої групи товарно-матеріальних цінностей, якщо цінності, що входять до її складу, мають схожість за зовнішнім виглядом або упаковані в однакову тару (при відпусканні їх без розпакування тари);

б) у разі, коли при заліку нестач надлишками при пересортанні вартість цінностей, що виявились у нестачі, більше від вартості цінностей, що виявились у надлишку, різниця вартості повинна бути віднесена на винних осіб.

Таблиця 4.6

Результати інвентаризації

Надлишок	Нестача
1. Основні засоби, матеріальні цінності, цінні папери, засоби та інше оприбутковуються за існуючими правилами ведення бухгалтерського обліку.	1. У межах затверджених понаднормативних запасів, на підставі наказу керівника, списуються на витрати виробництва. Якщо таких норм не існує, то будь-яка нестача є понаднормативною.
2. Зараховуються на результати фінансово-господарської діяльності або на рахунок джерела фінансування.	2. Понаднормативна нестача списується за рахунок винної особи за цінами, за якими визначається розмір збитку.
3. З'ясовують причину виникнення надлишків і винних у цьому.	3. Понаднормативна нестача, якщо винна особа не встановлена, списується на фінансовий результат
	4. Розробляються заходи для ліквідації подібних нестач і витрат, що вказують у документах, якими оформлюють списання нестач.

Якщо встановлена нестача товарно-матеріальних цінностей або вони знаходяться в непридатному до використання вигляді, то з'ясовуються обставини, за яких це могло статися, встановлюються винні особи, які й покривають збитки підрозділу.

Кодекс законів про працю (далі – КЗпП) передбачає декілька варіантів встановлення розміру, який повинні відшкодувати винні особи: з обмеженням – у розмірі середньомісячного заробітку чи в повному обсязі заподіяної шкоди. Коли між працівником (наприклад, комірником) і підприємством укладено письмовий договір про повну матеріальну

відповідальність за незабезпечення цілості матеріальних цінностей, переданих йому для зберігання, то працівник відшкодовує нестачу в повному розмірі шкоди (ст. 134 КЗпП). Тоді він може добровільно покрити її повністю або частково коштами, рівноцінним майном або полатити пошкодження, якщо на це погодиться керівник (ст. 130 КЗпП).

Якщо при повній матеріальній відповідальності працівник не покрити повністю матеріальних збитків, то для відшкодування збитків керівництво підрозділу чи підприємства має право звернутися до суду. Але звернення до суду з таких питань треба подати протягом року з дня, коли виявлено заподіяну шкоду.

Шкоду в межах середнього місячного заробітку відшкодовують за наказом (розпорядженням) керівника підприємства чи підрозділу шляхом утримання з заробітної плати працівника. Таке розпорядження має бути видане не пізніше двох тижнів із дня виявлення шкоди і повинно бути виконано не раніше семи днів із дня повідомлення про це працівника. Якщо він не згодний із утриманням або його розміром, трудовий спір за заявою працівника розглядається у порядку, визначеному законодавством.

Розраховуючи розмір утримань, потрібно враховувати обмеження ст. 128 КЗпП: при кожній виплаті заробітної плати загальний розмір усіх утримань не може перевищувати 20 %, а у випадках, окремо передбачених законодавством України, – 50 % суми, що підлягає виплаті працівникові.

Механізм розрахунку розміру збитків від нестачі матеріальних цінностей передбачений «Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей», затвердженим Постановою КМУ від 22.01.1996 р. № 116 (далі Порядок № 116).

У бухгалтерському обліку нестача цінностей відображається за дебетом субрахунка 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» і кредитом відповідних рахунків класу 2 «Запаси» - списання нестачі запасів за їх балансовою вартістю. Сума, що підлягає відшкодуванню винними особами, відображається за дебетом субрахунка 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і кредитом субрахунка 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Якщо конкретні винуватці пересортиці не встановлені, то сумові різниці розглядаються як нестачі цінностей понад норми природного збитку з віднесенням їх на дебет субрахунка 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей». За такими сумовими різницями в протоколах інвентаризаційної комісії повинні бути наведені вичерпні пояснення причин, з яких різниці не можуть бути віднесені на винних осіб.

Перевищення вартості товарно-матеріальних цінностей, що виявились у надлишку, проти вартості товарно-матеріальних цінностей, що виявились у нестачі при пересортиці, та виявлені надлишки товарно-матеріальних цінностей відносяться на збільшення даних обліку відповідних матеріальних цінностей і доходів з відображенням на

рахунках бухгалтерського обліку за дебетом рахунків 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» і кредитом субрахунка 7195 «Інші доходи від операційної діяльності».

Усі підприємства у своїй діяльності використовують бланки суворого обліку та суворої звітності. Інвентаризація бланків суворої звітності (обліку) є одним із методів контролю за їх зберіганням.

При інвентаризації бланків суворої звітності та обліку інвентаризаційна комісія:

- підраховує їх фактичну наявність;
- підсумовує загальну суму за номінальною та фактичною вартістю;
- встановлює правильність оформлення, зокрема наявність належних реквізитів;
- робить висновок щодо здійснення на підприємстві контролю за рухом названих бланків, ведення журналу їх реєстрації. Виходячи з даних цього журналу можна перевірити кількість їх використання.

Результати інвентаризації бланків суворого обліку фіксують в інвентаризаційному описі. Складають його за кожною матеріально-відповідальною особою та кожним місцем зберігання у двох примірниках.

Фактичну наявність бланків в описі проставляють безпосередньо при інвентаризації, а кількість - за даними бухгалтерського обліку беруть із аналітичного обліку позабалансового рахунка 08 «Бланки суворого обліку». Вартість бланків, яка складається з витрат на придбання та доставку, визначається за даними аналітичного обліку субрахунка 2092 «Інші матеріали».

Якщо виявлено нестачу, знищення (псування) документів суворої звітності з вини працівника (матеріально-відповідальної особи), розмір збитків, які така особа повинна відшкодувати підприємству, визначають згідно з п. 7 Порядку № 116.

Суму нестачі визначають, помноживши номінальну вартість бланків на коефіцієнт і на кількість бланків, яких не вистачає. Із цієї суми покривають збитки підрозділу, а залишок перераховують до бюджету.

Списання бланків довіреностей та відшкодування їх вартості у бухгалтерському та податковому обліку здійснюється в такому порядку:

1. При списанні на витрати звітного періоду вартості втрачених бланків довіреностей дебетується субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» і кредитується субрахунок 2092 «Інші матеріали».

2. Відкориговано суму податкового кредиту та віднесено на витрати - дебетується субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» і кредитується субрахунок 6411 «Податок на додану вартість»;

3. Одночасно вартість бланків, яких не вистачає, списано з кредиту позабалансового рахунка 08 «Бланки суворого обліку».

4. При відображенні суми збитків, яку має відшкодувати винна особа, дебетується субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням

завданих збитків» і кредитується субрахунок 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

5. При погашенні винною особою суми нестачі дебетуються субрахунки 301 «Каса в національній валюті», 661 «Розрахунки за заробітною платою» і кредитується субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків».

6. Відображення частини відшкодування, яку підприємство повинно перерахувати до бюджету, провадиться за дебетом субрахунка 716 «Відшкодування раніше списаних активів» і кредитом субрахунка 6427 «Інші збори і платежі».

7. При перерахуванні частини нестачі до бюджету дебетується субрахунок 6427 «Інші збори і платежі» і кредитується субрахунок 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

При інвентаризації незавершеного виробництва, незавершеного капітального будівництва та незавершеного ремонту інвентаризаційні описи складають за кожним цехом, дільницею, підрозділом окремо, в яких:

а) вказується найменування заділу, стадія та ступінь їх готовності, кількість або обсяг робіт;

б) сировина, матеріали та покупні напівфабрикати, що перебувають біля робочих місць і не піддавались обробці, до опису незавершеного виробництва не включаються, а фіксуються в описах матеріальних цінностей або в окремих описах;

в) кількість сировини і матеріалів, що входять до складу неоднорідної маси чи суміші в незавершеному виробництві, розраховують за допомогою технічних розрахунків.

Інвентаризаційна комісія повинна перевірити, чи не значиться у складі незавершеного капітального будівництва устаткування, переданого до монтажу, але фактично не розпочатого монтажем, а також стан об'єктів, які законсервовані і будівництво яких тимчасово припинено, і нарешті, виявити причини та підстави для їх консервації.

Після обчислення кількості проводять оцінку незавершеного виробництва. Її здійснюють за одним із методів оцінки запасів, передбачених у п. 16 ПБО 9 «Запаси» і Обліковій політиці Укрзалізниці.

Незавершене виробництво і напівфабрикати власного виробництва, що знаходяться в цехах і підлягають подальшій переробці, інвентаризують станом на перше число кожного місяця. Якщо в результаті інвентаризації виявлено нестачі або надлишки, до собівартості продукції звітного місяця вносять належні виправлення. Згідно з п. 15.9 ПБО 16 «Витрати» нестачі незавершеного виробництва, а також нестачі та втрати від псування матеріальних цінностей у цехах у межах норм природного збитку включаються до загальновиробничих витрат (рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»).

Результати інвентаризації оформлюються протоколом.

Протокол інвентаризаційної комісії повинен бути у 5-денний термін розглянутий і затверджений керівником підрозділу. Затверджені результати інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку підприємства в тому місяці, в якому закінчена інвентаризація, але не пізніше грудня звітного року.

У примітках до фінансової звітності наводяться дані про результати проведених у звітному році інвентаризацій.

Розглянемо приклади відображення в обліку підрозділів результатів інвентаризації.

Приклад

У результаті інвентаризації на складі встановлені надлишки матеріалів:

- сталь № 45 – 10 кг
- сталь листова – 15 од.

Інвентаризаційна комісія визначила ціну на підставі даних бухгалтерського обліку:

- сталь № 45 – 4,5 тис. грн/т;
- сталь листова – 0,60 тис. грн/од.

У цьому випадку:

1. Інвентаризаційна комісія вносить до опису надлишки.
2. У бухгалтерії складають проводки: Дт201 – Кт746 – $0,01 \cdot 4500 + 15 \cdot 600,0 = 9045,0$ грн.
3. Нараховують податок на прибуток: Дт977 – Кт641 – $9045,0 \cdot 0,25 = 2261,25$ грн.

4. З'ясовують причини виникнення надлишків.

Найбільш розповсюджені причини:

- на склад надійшло матеріалів більше, ніж було вказано в первинних документах;
- зі складу у виробництво були списані матеріали, які фактично не були передані в експлуатацію.

Приклад

Виявлено на складі МШП, які передають у виробництво:

- лампочки – 10 од. за ціною 1,60 грн/од.;
- телефонний апарат – 300,0 грн;
- халати – 3 од. за ціною 50,0 грн/од.

Ціни визначені інвентаризаційною комісією згідно з середніми цінами по регіону.

Відображення господарських операцій по результатам інвентаризації наведені в табл. 4.7.

Таблиця 4.7

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Оприбутковані надлишки МШП (16,0+300,0+150,0)	22	746	466,0
2	Списані МШП у виробництво	23	22	466,0

Якщо інвентаризацію здійснюють у цеху (тобто безпосередньо на виробництві), то можуть бути виявлені надлишки, які за даними бухгалтерського обліку передані у виробництво, але ще не були використані.

У цьому випадку матеріальні цінності необхідно повернути до складу.

Приклад

Виявлено в коморі цеху надлишки МШП (тобто МШП були передані в експлуатацію, але не використані) (табл. 4.8).

Таблиця 4.8

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	1 Оприбутковані надлишки МШП в експлуатації	22	23	160,0

Приклад

У результаті інвентаризації на складі виявлена нестача таких матеріальних цінностей:

- сталь № 45 – 10,0 грн;
- сталь листовая – 5,0 тис. грн;
- халати – 6,0 тис. грн.

Господарські операції наведені в табл. 4.9.

Таблиця 4.9

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
		дебет	кредит	
1	Прийнято на облік суму нестачі: по сталі	947	201	15,0
	ПДВ	947	641	3,0
	МШП	947	22	6,0
	ПДВ	947	641	1,2
2	Списано суму нестачі на винну особу	375	947	25,2
3	Погашено нестачу за рахунок винної особи	301,311	375	25,2
4	Списано на винну особу різницю у ціні, що виникла	375	69	25,494
5	Погашено різницю, що утворилась	301,311	375	25,494
6	Списано різницю в ціні, що виникла	69	641	25,494
7	Перераховано до бюджету різницю, що виникла	641	311	25,494

На підставі ЗУ «Про визначення розміру збитків, заподіяних підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), нестачею та втратою дорогоцінних металів, дорогоцінних каменів та валютних цінностей» від 06.06.1995 р. та Постанови КМУ «Про порядок визначення розміру збитків, від розкрадань, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей» від 22.01.1996 р. № 116 можуть бути визначені конкретні збитки від нестачі.

Для визначення розміру збитку від нестачі матеріальних цінностей використовується така формула:

$$P_z = \{(B-A) \times I_{\text{інфл}} + \text{ПДВ} + A_{\text{зб}}\} \times 2, \quad (4.1)$$

де P_z – розмір збитку, грн;

B – балансова вартість на момент виявлення факту розкрадання, нестачі, знищення матеріальних цінностей;

A – амортизаційні відрахування;

$I_{\text{інфл}}$ – загальний індекс інфляції, який розраховується на підставі щомісячно визначених Мінстатом індексів інфляції;

ПДВ – розмір податку на додану вартість;

$A_{\text{зб}}$ – розмір акцизного збору.

З урахування перерахунку збитки в наведеному прикладі можуть складати:

сталь №45 – $У1 = (10 \times 1,007 + 2,0) \times 2 = 24,14$ тис. грн;

сталь листова – $У2 = (5 \times 1,007 + 1,0) \times 2 = 12,07$ тис. грн;

халати – $У3 = (6 \times 1,007 + 1,2) \times 2 = 14,484$ тис. грн;

разом – 50,694 тис. грн.

1,007 % – індекс інфляції у місяці розрахунку.

У результаті розрахунку різниця складатиме

$50,694 - 23,5 = 27,194$ тис. грн.

Контрольні питання

1. Дайте визначення поняття «запаси».
2. Яким чином класифікуються запаси підприємств залізничного транспорту?
3. Якими нормативними актами регулюється порядок обліку запасів на підприємствах залізничного транспорту?
4. У чому полягає особливість обліку запасів на залізницях?
5. Якими документами оформляються операції з оприбуткування та списання на потреби перевізного процесу запасів?
6. Порядок проведення інвентаризації виробничих запасів на підприємствах залізничного транспорту.
7. В яких формах звітності наводиться інформація про рух і стан виробничих запасів підприємств залізничного транспорту?

Розділ 5

ОБЛІК ПРАЦІ ТА ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ

5.1. Зміст і завдання обліку

Облік праці та її оплати займає одне з центральних місць у бухгалтерському обліку на залізничному транспорті, оскільки питома вага витрат на оплату праці в загальній сумі експлуатаційних витрат залізниць України складає 38-40 %, що певним чином впливає на формування фінансових результатів діяльності підприємства.

Основними показниками праці та його оплати, що підлягають обліку, є робочий час, персонал підприємства за чисельністю та категоріями, кількість виготовленої продукції (виконаних робіт або послуг), фонд оплати праці. На підставі цих показників визначається забезпеченість робочою силою, середній заробіток, продуктивність праці тощо.

Основні положення з організації та економіко-правового регулювання праці регламентовані Кодексом законів про працю України, Законами України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р., «Про підприємства в Україні» від 27.03.1991 р., «Про відпустки» від 15.11.1996 р. та ін. Умови оплати праці деяких категорій працівників відображаються, крім того, в особливій формі трудового договору – контракті про наймання на роботу.

В умовах зниження зайнятості за основним місцем роботи збільшується зайнятість за сумісництвом, що ускладнює облік чисельності персоналу підприємств і розрахунок одержуваних на підприємстві прибутків. У зв'язку з цим необхідно керуватися Інструкцією про статистику заробітної плати, що затверджена Наказом Міністерства статистики України від 13.01.2004 р. № 5, у якій передбачено два варіанти обліку середньооблікової чисельності працівників: середньооблікова чисельність штатних працівників облікового складу та середньооблікова чисельність всього персоналу в еквіваленті повної зайнятості.

Законодавчими актами держави встановлюється мінімальний розмір місячної оплати праці, мінімальний неоподатковуваний рівень прибутків громадян, мінімальна тривалість трудової відпустки, пільги для окремих категорій персоналу, максимальна тривалість робочого дня тощо.

Відрахування на соціальне страхування, що підприємство здійснює шляхом обов'язкових відрахувань у позабюджетні соціальні фонди, безпосередньо пов'язані з працею співробітників та її оплатою. У законодавчому порядку підприємствам встановлюється розмір страхових внесків у ці фонди у відсотках до нарахованої суми оплати праці.

Таким чином, основними завданнями обліку праці та її оплати є:

- забезпечення інформації для оперативного (поточного та довгострокового) планування коштів оплати праці, для нарахування заробітку кожному працівнику відповідно до виконаної роботи та встановлених умов оплати праці;
- нарахування податків та інших стягнень з нарахованого заробітку, своєчасне та цільове їх перерахування;
- забезпечення своєчасної виплати заробітної плати;
- правильне включення витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні потреби у собівартість продукції, робіт, послуг;
- формування достовірної звітної інформації, необхідної як для оперативного керівництва підприємством, так і для складання встановлених державних форм звітності, а також для здійснення розрахунків з податковими органами та органами соціального страхування;
- інформаційне забезпечення аналізу ефективності використання трудових ресурсів підприємства та розроблення відповідних розділів бізнес-плану підприємств.

5.2. Персонал підприємства, його класифікація та оперативний облік

Трудові ресурси підприємства характеризуються чисельністю працюючих, їх професійним і кваліфікаційним складом. На формування трудових ресурсів підприємства вирішальний вплив мають характер та обсяг виготовлюваної продукції, виконуваних робіт (послуг).

Розглядаючи показник середньоспискової чисельності персоналу, слід мати на увазі, що він використовується як в оперативному, так і в статистичному обліку, а також тісно пов'язаний з обліком праці, її оплатою та оподаткуванням. Цей показник контролюється та використовується не тільки бухгалтерією, але й практично всіма економічними підрозділами будь-якого підприємства.

У статистичній звітності України передбачені два варіанти визначення середньоспискової чисельності зайнятих працівників за сферами економічної діяльності та розрахунку змін мобільності робочої сили – показник «Середньооблікова чисельність працівників облікового складу», тобто зайнятий працівник враховується тільки один раз (за місцем основної роботи), незалежно від строку трудового договору та тривалості робочого часу. Для визначення середнього рівня заробітної плати (прибутку) та інших середніх показників у цілому по підприємству використовується показник «Середньооблікова чисельність», для розрахунку якого разом зі штатними працівниками облікового складу звертається увага на окремі категорії працівників необлікового складу, які у звітному періоді залучались до роботи та одержували заробітну плату шляхом умовного перерахунку їх в еквівалент зайнятості одного працівника повний робочий день.

Реалізація конституційного права на працю в Україні здійснюється шляхом укладання трудового договору на одному або кількох підприємствах, в установах або організаціях.

Характерним для трудового договору є підпорядкування працівника внутрішньому трудовому розпорядку, що діє на даному підприємстві.

Особливу форму трудового договору становить контракт. Однак контрактна форма трудового договору застосовується тільки для тих категорій працівників, які згадані у відповідних нормативних актах. Контракт служить підставою для видачі наказу (розпорядження) про призначення особи на посаду від дня, вказаного в контракті угодою сторін.

Під час укладання громадянсько-правових договорів відносини між сторонами виникають тільки з питань результатів праці без регламентації її процесу. При цьому узгоджуються ціна та предмет договору, строк і якість виконання робіт тощо.

Слід мати на увазі, що до трудового стажу зараховується тільки період праці за трудовим договором, а час роботи за громадянсько-правовими договорами до уваги не береться. Укладання трудового договору оформлюється наказом, а договору підряду – укладанням двосторонньої угоди. Договір підряду можуть укладати тільки особи, які досягли 18 років, трудову угоду – 16 років, а учні загальноосвітніх шкіл, профтехучилищ і середніх спеціальних навчальних закладів – 14 років (у вільний від навчання час).

Облік особового складу підприємств здійснюється у відділі кадрів підприємства. Відділ кадрів на кожного працюючого веде облікову особову картку та особову справу. Тут ведуться та зберігаються всі документи з наймання, переміщення та звільнення працівника.

Інформація особових карток дозволяє вести облік динаміки чисельності та складу працівників.

Особі, що прийшла найматися на роботу вперше, на підприємстві виписується трудова книжка. Якщо трудова книжка наявна, то під час наймання на роботу працівник зобов'язаний здати її до відділу кадрів для відповідного запису. Трудова книжка зберігається на підприємстві за місцем основної роботи до моменту звільнення працівника.

Наказ про наймання на роботу є підставою для ведення бухгалтерських розрахунків працівниками-обліковцями з оплати праці. Відділ кадрів передає до бухгалтерії виписки з наказів, на підставі яких на кожного працівника бухгалтерія відкриває особовий рахунок (або картку-довідку), що містить довідкові дані, необхідні для нарахування заробітної плати та відповідних відрахувань. В особовому рахунку накопичується інформація для розрахунку середнього заробітку, визначення прибутку працівника.

Кожний працівник підприємства має табельний номер, який використовується в усіх реєстрах з обліку особового складу та в первинних документах з нарахування заробітної плати. На залізничному

транспорті код табельного номера має чотири знаки. Табельний номер зберігається під час тимчасового переведення працівника з одного робочого місця на інше. Працівникам основного виробництва, які безпосередньо зайняті перевезенням пасажирів і вантажів (наприклад, членам локомотивних бригад), та іншим працівникам табельні номери присвоюють таким чином, щоб за першим знаком можна було визначити професію працюючого.

Правильна організація обліку праці та її оплати обґрунтована класифікацією персоналу підприємства.

За тривалістю роботи на підприємстві працівники поділяються:

- на постійних, які працюють без обмеження строку або в передбаченій трудовою угодою (контрактом) термін часу;
- тимчасових, прийнятих на певний строк для заміщення тимчасово відсутніх постійних працівників;
- сезонних, які виконують роботи сезонного характеру.

Загальна чисельність постійних, тимчасових і сезонних працівників – це обліковий контингент працівників.

Обліковий контингент у свою чергу поділяється на присутній, платіжний та неоплачуваний.

Присутній контингент визначається кількістю працівників, які фактично присутні на роботі.

Платіжний контингент складається з присутнього та тих працівників, яким, незважаючи на відсутність на роботі, виплачується заробітна плата відповідно до діючих законодавчих актів України (працівники, які знаходяться у відпустках, виконують державні доручення тощо).

До неоплачуваного контингенту входять працівники, що знаходяться у списку підприємства, але не одержують від нього в тій або іншій формі кошти на утримання – наприклад, працівники, які знаходяться у відпустці без утримання.

Для виконання разових робіт (таких, як прибирання снігу тощо) підприємство може набирати працівників додатково, які включаються до необлікового складу підприємства.

За місцем основної роботи розрізняють персонал, що враховується на даному підприємстві, та персонал, залучений з інших підприємств і організацій на умовах сумісництва. При цьому підприємство, на якому зберігається трудова книжка робітника, вважається основним місцем роботи.

Відповідно до виконуваних функцій та ролі у виробничому процесі визначаються такі категорії персоналу: керівники, спеціалісти, службовці та робітники.

За характером участі у процесі праці робітники диференціюються на дві групи: оперативно-виробничий персонал (безпосередньо зайнятий створенням продукції, виконанням робіт, наданням послуг) та апарат

управління, функції якого полягають в управлінні та організації виробництва.

Залежно від сфери застосування праці розрізняють виробничий та невиробничий персонал. До виробничого персоналу відносять працівників основних, допоміжних і підсобних цехів залізничного транспорту, які безпосередньо задіяні у процесі виробництва, управляють цим процесом або обслуговують його. Невиробничий персонал – це працівники житлово-комунального господарства, культурно-побутових установ та ін., що знаходяться на балансі підприємства.

Підприємства залізничного транспорту для виконання разових робіт з прибирання снігу, піску або води набирають додаткових працівників, які включаються до необлікового (позаштатного) складу підприємства. Облік праці та заробітної плати здійснюється відповідно до класифікації персоналу підприємства.

5.3. Фонд оплати праці та його структура

Законодавством України передбачена оплата праці за відпрацьований і невідпрацьований на підприємстві час.

Оплата праці за відпрацьований час включає оплату за тарифними ставками та посадовими окладами, відрядними розцінками, доплати та надбавки за роботу в нічний час, у вихідні та святкові дні, за позаурочний час тощо, надбавки за вислугу років, за сумісництво професій, за клас кваліфікації тощо. Крім того, за відпрацьований час на підставі діючих положень здійснюється поточне преміювання праці. Оплата за невідпрацьований час передбачає оплату основних та додаткових відпусток, навчальних відпусток, пільгових годин підлітків, перерв у роботі матерів-годувальниць, за виконання державних і громадських доручень, вихідні допомоги тощо.

Витрати на оплату праці включають фонд основної та додаткової заробітної плати, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Згідно з Законом України «Про оплату праці» від 24.04.1995 р. № 108/95-ВР та Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженою Наказом Міністерства статистики України від 13.01.2004 р. № 5, визначимо наведені вище складові фонду оплати праці (у подальшому – ФОП).

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу на підставі діючих норм праці: тарифних ставок, відрядних розцінок, зон обслуговування, посадових окладів спеціалістів та ін.

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад встановлену норму або за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, компенсаційні виплати, що передбачені діючим законодавством, а також премії за високу якість виконаних виробничих завдань і функцій.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати – це грошові та матеріальні виплати, що не передбачені документами діючого законодавства або здійснювані понад встановлені законодавчими актами норми. До таких виплат (з ініціативи керівників підприємств) належать, наприклад, винагороди за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами та положеннями, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

До Фонду основної заробітної плати належать:

1. Заробітна плата, нарахована за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (часу, виробітку, обслуговування), посадових обов'язків за окремими розцінками, тарифними ставками (окладами) робітників і встановленими посадовими окладами незалежно від форм і систем оплати праці, прийнятих на підприємстві.

2. Суми відсоткових або компенсаційних відрахувань залежно від обсягів доходів (прибутку), одержаних і реалізації продукції (робіт, послуг), у випадках, коли вони є основною заробітною платою.

3. Суми авторського гонорару діячам мистецтва, працівникам редакцій газет і журналів, телеграфних агентств, видавництв, радіо, телебачення та інших підприємств і (або) оплата праці, що здійснюється за ставками (розцінками) авторської постановчої винагороди, нарахованими на даному підприємстві.

До Фонду додаткової заробітної плати належать:

1. Надбавки і доплати до тарифних ставок і посадових окладів у розмірах, передбачених чинним законодавством:

– кваліфікованим робітникам, що зайняті на особливо відповідальних роботах, за високу кваліфікаційну майстерність;

– за класність водіям автомобілів, працівникам локомотивних бригад, трактористам-машиністам, робітникам провідних професій та іншим категоріям робітників тих галузей народного господарства, в яких запроваджено такі надбавки і доплати за звання майстра і клас кваліфікації;

– бригадирам робітників, не звільнених від основної роботи, за керівництво бригадами;

– персональні надбавки;

– керівникам, спеціалістам, службовцям за високі успіхи у праці й виконання особливо важливих завдань, за встановлений строк їх виконання;

– за знання іноземної мови;

– за суміщення професій (посад), розширення зон обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт;

– доплата до середнього заробітку у випадках, передбачених законодавством;

– за роботу в тяжких, шкідливих, особливо шкідливих умовах;

– за роботу в багатозмінному й безперервному режимах виробництва (включаючи доплату за роботу у вихідні дні, що є робочими днями за графіком), у нічний час;

– робітникам, постійно зайнятим на підземних роботах, за нормативний час переміщення їх у шахті (руднику) від ствола до місця роботи і назад;

– інші доплати і надбавки, передбачені законодавством.

2. Премії працівникам, керівникам, спеціалістам та іншим службовцям за виробничі результати, включаючи премію за економію конкретних видів матеріальних ресурсів, у тому числі:

– за виконання й перевиконання виробничих завдань;

– виконання акордних завдань у встановлений термін;

– підвищення продуктивності праці, виробіток;

– покращення кінцевих результатів господарської діяльності бригади, дільниці, цеху;

– економію сировини, матеріалів, інструментів та інших матеріальних цінностей;

– зменшення простоїв обладнання та за інші якісні показники в роботі підприємства, а також премії, нараховані робітникам з преміального фонду майстра, та ін.

3. Винагороди (процентні надбавки) за вислугу років, стаж роботи (надбавки за стаж роботи за спеціальністю на даному підприємстві), передбачені чинним законодавством.

4. Оплата праці робітників, що не перебувають у штаті підприємства, за виконання робіт згідно з договорами громадсько-правового характеру, включаючи договір підряду за умови, що розрахунки з робітниками за виконану роботу здійснюються безпосередньо цим підприємством. Розмір коштів, що спрямовуються на оплату праці цих робітників, визначається виходячи з кошторису за виконані роботи (послуг) відповідно до договорів і платіжних документів.

Оплата праці робітників, що не перебувають у штаті підприємства, за виконання разових робіт (ремонт інвентарю, білення і фарбування, проведення експертизи тощо).

Зазначені суми у статистичній звітності з праці відображаються у Фонді оплати праці працівників позаоблікового складу і не обліковуються при визначенні середньої заробітної плати штатних працівників облікового складу підприємства.

5. Оплата праці у вихідні та святкові (неробочі) дні, у понаднормовий час за розцінками, встановленими законодавчими актами.

6. Заробітна плата за кінцевим підсумком року (або іншого періоду), обумовлена системами оплати праці на сільськогосподарських підприємствах.

7. Суми компенсації внаслідок тимчасової втрати працездатності до фактичної заробітної плати у випадках, якщо працівник продовжує працювати на підприємстві.

8. Виплати різниці в окладах працівникам, працевлаштованим з інших підприємств із збереженням протягом деякого часу (відповідно до законодавства) розміру посадового окладу на колишньому місці роботи, а також при тимчасовому заміщенні.

9. Відсоткові або комісійні винагороди, сплачені додатково до тарифної ставки (окладу).

10. Оплата робітникам днів відпочинку, наданих їм у зв'язку з роботою понаднормової тривалості часу при вахтовому методі організації праці, при підсумковому обліку робочого часу і в інших випадках, передбачених законодавством.

11. Суми, нараховані за виконану роботу особам, залученим для роботи на підприємстві відповідно до спеціальних договорів з державними організаціями (з використання робочої сили), які видані безпосередньо цим особам, і перераховані державним організаціям.

12. Оплата праці кваліфікованих робітників, керівників, спеціалістів підприємств, які працюють без звільнення від основної роботи, з підготовки, перепідготовки і підвищення кваліфікації працівників, з керівництва виробничою практикою студентів, навчання учнів загальноосвітніх шкіл.

13. Оплата праці студентів вищих навчальних закладів та учнів середніх спеціальних і професійно-технічних навчальних закладів, які працюють на підприємствах у складі студентських загонів.

14. Оплата праці студентів вищих навчальних закладів та учнів середніх і професійно-технічних закладів, які проходять виробничу практику на підприємстві, а також оплата праці учнів загальноосвітніх шкіл у період професійної орієнтації, залучених до тимчасової посиленої праці на час канікул.

15. Суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників, у межах, передбачених чинним законодавством.

16. Оплата вимушеного прогулу або виконання нижчеоплачуваної роботи у випадках, передбачених чинним законодавством.

17. Вартість безкоштовно наданих працівникам окремих галузей народного господарства (відповідно до законодавства) комунальних послуг, продуктів харчування, витрат на оплату житла, безкоштовно наданого працівникам підприємства відповідно до законодавства (суми грошових компенсацій за надання безкоштовного житла, комунальних послуг тощо).

18. Витрати, пов'язані з наданням безкоштовного проїзду працівникам залізничного, авіаційного, морського, річкового, автомобільного і міського електротранспорту.

19. Вартість безоплатно наданих предметів (включаючи формений одяг, обмундирування), що залишаються в особистому постійному користуванні, або сума пільг у зв'язку з продажем їх за зниженими цінами (крім витрат на аналогічні потреби, зазначених працівниками при придбанні ними за власні кошти у випадках невидачі їм адміністрацією спецодягу, спецвзуття тощо).

20. Оплата щорічних і додаткових відпусток, грошових компенсацій за невикористану відпустку.

Крім оплати відпустки у відповідній частині заробітної плати, яка нараховується за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства.

21. Оплата спеціальної перерви в роботі у випадках, передбачених законодавством, оплата пільгового часу підліткам.

22. Оплата робочого часу працівників, залучених до виконання державних і громадських обов'язків, якщо ці обов'язки виконуються в робочий час.

23. Заробітна плата, що зберігається відповідно до законодавства за місцем основної роботи за працівниками, залученими на сільськогосподарські та інші роботи відповідно до рішень уряду.

24. Суми заробітної плати за основним місцем роботи працівникам, керівникам і спеціалістам підприємств під час їх навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів.

25. Оплата навчальних відпусток, наданих працівникам, які навчаються у вечірніх і заочних вищих та середніх навчальних закладах, аспірантурах, а також тим, які навчаються без відриву від виробництва у вечірніх, заочних, загальноосвітніх школах.

26. Суми, сплачувані особам, які проходять навчання (підготовку) для роботи на щойно введених у дію підприємствах, за рахунок коштів, передбачених у загальних кошторисах будівництва.

27. Оплата працівникам-донорам днів обстеження, здавання крові і відпочинку, наданого для кожного дня здачі крові.

Фонд додаткової оплати невідпрацьованого часу включає суми, зазначені у п. 26-27.

28. Оплата простоїв не з вини робітника.

29. Суми, що сплачуються працівникам, які перебувають у відпустці з ініціативи адміністрації з частковим збереженням заробітної плати.

30. Суми, сплачувані працівникам, які беруть участь у демонстраціях.

31. Надбавки і доплати, не передбачені законодавством, і понад розміри, встановлені чинним законодавством.

32. Винагороди за підсумками роботи року.

33. Винагороди (відсотки, надбавки) за вислугу років, стаж роботи (надбавки за стаж роботи зі спеціальності на цьому підприємстві), не передбачені чинним законодавством.

34. Винагороди за відкриття, винахідництво і раціоналізаторські пропозиції.

35. Премії за сприяння винахідництву і раціоналізації, за створення, освоєння і впровадження нової техніки, за введення в дію достроково виробничих потужностей та об'єктів будівництва, за своєчасну поставку продукції на експорт та ін.

36. Одноразові заохочення (наприклад, окремих працівників за виконання особливо важливих виробничих завдань, заохочення до ювілейних дат як у грошовій, так і в натуральній формах).

37. Виплати підвищеної (диференційованої) плати працівникам, які працюють на території радіоактивного забруднення, оплата додаткової відпустки, виплати різниці при переведенні на нижчеоплачувану роботу.

38. Матеріальна допомога і здешевлення вартості харчування працівників (оздоровчі, економічні та інші витрати).

39. Сума наданих підприємством трудових і соціальних пільг працівникам:

- оплата додатково наданих за рішенням трудового колективу (понад передбачені законодавством) відпусток, у тому числі жінкам, які виховують дітей;

- одноразова допомога працівникам, які йдуть на пенсію;

- доплати і надбавки до державних пенсій працюючим пенсіонерам;

- оплата навчання в навчальних закладах дітей працівників підприємства;

- вартість путівок на лікування і відпочинок або суми компенсацій, видані замість путівок, екскурсій і подорожей;

- здешевлення вартості харчування працівників як готівкою, так і за безготівкові розрахунки в їдальнях, буфетах і профілакторіях;

- витрати на погашення позичок, наданих працівникам підприємств для покращання житлових умов, включаючи кошти для погашення первинних внесків при вступі в житловий кооператив і на індивідуальне будівництво, для придбання садових будиночків і обзаведення домашнім господарством;

- витрати на благоустрій садових товариств (будівництво доріг, енерго- і водопостачання, осушування та інші витрати загального характеру), будівництво гаражів;

- інші виплати, що мають індивідуальний характер (оплата найму житла, крім гуртожитків, продовольчих і непродовольчих товарів, включаючи товари, одержані за бартером, продуктових замовлень, проїзних квитків, абонементів у групах здоров'я, попередньої сплати газет та журналів, протезування, сплати різниці в цінах на паливо або суми

компенсацій працівникам і вартості наданого палива у випадках, не передбачених чинним законодавством, тощо);

– суми прибутку, спрямовані на придбання акцій (для членів трудового колективу);

– кошти, спрямовані на викуп майна підприємства членами трудового колективу і за рахунок коштів підприємства (або коштів, взятих у позику в установах банків з початку його погашення) з моменту їх персоніфікації;

– витрати у розмірі страхових внесків підприємств, пов'язаних з добровільним страхуванням працівників (від нещасних випадків, безробіття тощо), якщо договір страхування передбачає виплату обумовленої суми застрахованій фізичній особі незалежно від виникнення страхового випадку по закінченні терміну страхового договору. При цьому зазначені суми включаються до фонду оплати праці в тому місяці, в якому провадяться перерахунки страхової компанії.

Інші виплати, що не входять до складу фонду заробітної плати:

1. Суми вихідної допомоги, передбачені чинним законодавством.

2. Одноразова допомога і добові, що сплачуються при переведенні, зарахуванні і відрядженні на роботу до іншої місцевості, витрати на відрядження.

3. Надбавки за пересувний, роз'їзний характер робіт для працівників, безпосередньо зайнятих на будівництві, реконструкції та в капітальному ремонті, а також при виконанні робіт вахтовим методом у випадках, передбачених законодавством.

Суми, сплачені (при виконанні робіт вахтовим методом) у розмірі тарифної ставки, окладу за дні перебування в дорозі до місця знаходження підприємства (пункту збору) – місця роботи і назад, передбачені графіком роботи на вахті, а також за дні затримки працівників в дорозі у зв'язку з метеорологічними умовами і з вини транспортних підприємств.

Надбавки до заробітної плати за кожен добу, що сплачуються з моменту виїзду до повернення на підприємство, де робітник працює, працівникам зв'язку, залізничного, автомобільного, річкового транспорту і шляхового господарства, постійна робота яких відбувається у дорозі або має роз'їзний характер.

4. Суми, що зберігаються за місцем основної роботи замість добових і квартирних за працівниками, відрядженими на вивіз зерна або іншої сільськогосподарської продукції, на збирання врожаю, заготівлю кормів.

5. Виплати польового забезпечення.

6. Допомога з тимчасової непрацездатності, з вагітності і пологів, одноразова допомога при народженні дитини, по догляду за дитиною до встановленого законодавством віку, грошові виплати матерям (батькам), зайнятим доглядом за трьома і більше дітьми віком до 16 років, допомога на дітей віком до 16 років (учнів до 18 років).

7. Суми виплат щомісячної та щорічної компенсації родинам на дітей, що потерпіли внаслідок Чорнобильської катастрофи або тих, що стали інвалідами, одноразової компенсації за завдану шкоду здоров'ю осіб, які стали інвалідами, сім'ям за втрату годувальника та інші компенсації та пільги працівникам, що потерпіли внаслідок Чорнобильської катастрофи.

5.4. Форми та системи оплати праці

Згідно з Законом України «Про підприємства в Україні» (п. 19.4), кожне підприємство самостійно обирає форми та системи оплати праці, встановлює працівникам конкретні тарифні ставки, посадові оклади, відрядні розцінки, премії, надбавки та доплати на умовах, передбачених колективними договорами. На кожному підприємстві повинні бути розроблені положення про охорону праці та штатний розклад.

Держава здійснює регулювання оплати праці шляхом встановлення мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій в оплаті праці. Тільки у виключних випадках, пов'язаних з невиконанням норм виробітку, виготовленням продукції, що не відповідає ДСТам і технічним умовам, а також за наявності простоїв з вини працівників розмір оплати може бути нижчий за мінімальний.

Важливою умовою удосконалення обліку праці та її оплати є поліпшення нормування праці та організації її оплати. На залізницях застосовуються дві форми оплати праці: погодинна і відрядна та їх різновиди, які називають системами: погодинно-преміальна, відрядно-преміальна, акордна та ін. Застосування тої або іншої оплати праці в основному визначається специфікою організаційно-технічних умов виробництва.

Більше 50 % працівників, зайнятих на залізничному транспорті України, оплачуються в погодинній формі, коли заробіток нараховують за тарифними ставками або окладами з урахуванням відпрацьованого часу.

За відпрацьований час умовно приймається календарний місяць (якщо встановлена місячна тарифна ставка або місячний посадовий оклад) або година (за встановленою тарифною ставкою).

Погодинна форма оплати праці застосовується проста та погодинно-преміальна.

При застосуванні погодинної системи заробіток залежить від тарифної ставки (посадового окладу) та ефективності відпрацьованого часу.

Заробітна плата робітників за тарифом визначається шляхом множення погодинної тарифної ставки на фактично відпрацьовані години за табелем. Для спеціалістів, керівників і службовців, яким встановлений місячний посадовий оклад, заробіток за місяць визначається шляхом ділення цього окладу на кількість робочих днів з графіком роботи

підприємства та множенням одержаного результату на кількість фактично відпрацьованих днів за табелем.

При застосуванні простої погодинно-преміальної системи оплати праці, крім заробітку за тарифом, виплачується премія за наявні кількісні або якісні показники роботи на основі розроблених підприємствами положень про преміювання. Керівники підприємств, спеціалісти та службовці преміюються, як правило, за основні результати господарчої діяльності.

Відрядна форма оплати праці базується на урахуванні якості та кількості виробленої продукції за встановленими розцінками на одиницю продукції (робіт, послуг).

Відрядна оплата праці може бути індивідуальною та бригадною. За індивідуальної оплати заробіток визначається множенням відрядної розцінки на обсяг виконаної роботи, а за бригадної – норма виробітку встановлюється на бригаду в цілому. Бригадний відрядний заробіток розподіляється між членами бригади з урахуванням відпрацьованого часу, тарифних ставок (кваліфікації) та коефіцієнта трудового вкладу.

Відрядна форма має такі системи оплати: пряму, відрядно-преміальну, відрядно-професійну, непряму та акордну. При застосуванні відрядної оплати заробіток кожного робітника пропорційний зробленому та визначається як результат множення встановленої відрядної розцінки на кількість виготовлених одиниць продукції.

Найбільш розповсюдженою є відрядно-преміальна система оплати праці. Робітнику, крім заробітку за прямими відрядними розцінками, виплачують премії за встановленою шкалою за відповідні кількісні та якісні показники в роботі, наприклад перевиконання норм виробітку, відсутність браку, підвищення якості продукції тощо. Премії нараховуються за фактично відпрацьований час на підставі відрядного заробітку.

Акордну систему застосовують на залізничному транспорті головним чином для оплати праці монтерів колії, а також робітників, зайнятих на будівництві. За використання цієї системи бригаді виплачується сума заробітної плати за комплекс робіт незалежно від часу, протягом якого виконуються роботи, та сума премії за виконання встановлених якісних показників.

Оплата за виконання всього комплексу робіт, що враховує специфіку різних галузей національної економіки, здійснюється з урахуванням ступеня їх складності, умов праці, рівня кваліфікації працівників тощо. Всі ці найважливіші функції державного регулювання та диференціації оплати праці виконує тарифна система. Її основними складовими є тарифно-кваліфікаційний довідник, що містить характеристики всіх видів робіт, застосовуваних у тій або іншій галузі виробництва, з зазначенням присвоєних цим роботам тарифних розрядів; тарифна сітка, що визначає у вигляді тарифних коефіцієнтів

співвідношення тарифних ставок працівників різних тарифних розрядів; тарифні ставки.

Кваліфікацію робітника характеризує присвоєний йому розряд. На залізничному транспорті діє 6-розрядна тарифна сітка.

Ставка за тарифом являє собою виражений у грошовій формі розмір оплати праці, встановлений за кожною професією та кваліфікаційним розрядом. Вона може бути помісячною (оклад), денною та погодинною.

5.5. Облік робочого часу

Основним змістом і найважливішими завданнями обліку робочого часу є:

- контроль за додержанням встановленої законом щомісячної, щотижневої та щоденної норми робочого часу;
- створення інформаційної бази для визначення заробітку робітників та службовців;
- використання даних обліку під час складання оперативної та статистичної звітності про працю;
- аналіз і розроблення рекомендацій щодо зниження втрат робочого часу.

Незалежно від режиму роботи на кожному підприємстві повинен бути організований табельний облік робочого часу (ф. П-12 та П-13). Якщо ф. П-13 використовується для обліку робочого часу, то ф. П-12 дозволяє здійснювати також розрахунок заробітної плати. У таблиць включають всіх постійних і тимчасових працівників, які знаходяться у списковому складі підприємства.

Відмітки в таблиці обліку робочого часу про причини відсутності на роботі, про тривалість робочого часу, наднормовану роботу та інші відхилення від нормальних умов роботи повинні бути зроблені на підставі відповідних документів (листки непрацездатності, листки про простої, наказ про відрядження, довідки про виконання державних і громадських доручень тощо). Під час заповнення таблиця використовуються такі умовні позначення:

В – вихідний; П – прогул; Х – хвороба та ін.

Щомісячну норму робочого часу визначають у днях або годинах, виходячи при цьому з кількості працівників, вихідних і святкових днів у місяці та щоденної або щотижневої норми робочих годин з урахуванням їх скорочення у передвихідні (за 6-денного робочого тижня) та передсвяткові дні. Число святкових і неробочих днів (ст. 73 КЗпП) складає 10. До них належать: 1 січня – Новий рік; 7 січня – Різдво Христове; 8 березня – Міжнародний жіночий день; 1 та 2 травня – Дні міжнародної солідарності трудящих; 9 травня – День перемоги; 28 червня – День Конституції України; 24 серпня – День незалежності України; один день (неділя) – Великдень; один день (неділя) – Трійця.

Напередодні святкових і неробочих днів тривалість робочого часу працівників, крім вказаних у ст. 51 КЗпП, скорочується на одну годину як при 5-денному, так і 6-денному робочому тижні.

Норма робочого часу (40 годин на тиждень) розповсюджується на всі категорії працівників (ст. 50 КЗпП), крім тих, для яких встановлений скорочений робочий тиждень (ст. 51 КЗпП), незалежно від того, є вони постійними, сезонними або тимчасовими працівниками, працівниками основних або допоміжних виробництв. Цих норм повинні дотримуватися підприємства всіх форм власності та організаційно-правових форм.

Скорочена тривалість робочого часу встановлюється для таких категорій працівників:

- у віці від 16 до 18 років – 36 годин на тиждень;
- у віці від 15 до 16 років та учнів у віці від 14 до 15 років, які працюють під час канікул, – 24 години на тиждень;
- зайнятих на роботах зі шкідливими умовами праці – не більше 36 годин на тиждень.

Законодавством також дозволено встановлювати скорочену тривалість робочого часу (за рахунок власних коштів підприємства) для жінок, які мають дітей у віці до 14 років або дитину-інваліда незалежно від віку.

За скороченої тривалості робочого часу оплата здійснюється як за повністю відпрацьований час.

Для окремих категорій працівників може встановлюватися ненормований робочий день, при якому у випадку виробничої необхідності допускається виконання роботи понад нормовану тривалість робочого часу, як правило, без додаткової оплати або компенсації. Ненормований робочий день може встановлюватися для керівного, адміністративно-управлінського, технічного персоналу; для осіб, робочий час для яких у зв'язку з особливостями урахування їх праці не обліковується. Ненормований робочий день не встановлюється

Залежно від характеру процесу праці та специфіки виробництва облік використання робочого часу може здійснюватися двома способами: методом суцільної реєстрації або вибіркової (за відхиленнями), тобто шляхом реєстрації тільки неявок, запізнь, прогулів, понаднормованих годин тощо. У цьому випадку по закінченні місяця підраховують загальний календарний фонд робочого часу, час невиходів та інших втрат. Із загального календарного фонду віднімають втрати та одержують фактично відпрацьований час.

На залізничному транспорті наявні виробництва та господарства, де облік робочого часу має свої особливості. Так, наприклад, облік наявності прибуття та вибуття з неї робітників локомотивних і поїзних бригад (машиністів, помічників машиністів, начальників поїздів, провідників пасажирських вагонів тощо), а також приймальників і здавачів вантажів та багажу ведуть нарядники у книзі нарядів, інших працівників – табельники.

На підприємствах, де посада табельника не передбачена, облік явки на роботу ведуть бригадири, майстри під загальним керівництвом начальників змін і підрозділів; вони також складають табель. Контроль за своєчасністю початку та закінчення роботи та раціональним використанням робочого часу протягом всього робочого дня або зміни здійснюють майстри, бригадири та начальники відділів підприємства.

У випадку неявки на роботу або запізнення з поважних причин робітники та службовці повинні пред'явити виправдовувальні документи.

Запізнення, прогули, несвоєчасні залишення робочих місць та інші подібні порушення трудової дисципліни записують до спеціальної книги з зазначенням дати, прізвища працівника, його табельного номера, тривалості відсутності на роботі, а також роблять відмітки про заходи, що застосовані.

Облік робочого часу та виконаної роботи за місяць для оплати праці робітників, зайнятих на безперервних і цілодобових роботах, а також працівників локомотивних і поїзних бригад ведуть з 0 годин першого числа до 24 годин останнього числа календарного місяця за місцевим часом. Якщо робота розпочата до 24 годин останнього числа місяця і закінчена першого числа наступного місяця, то години роботи і її обсяг враховують у місяці закінчення цієї роботи (наприклад, поїздки локомотивної та поїзної бригад).

Кожному працівнику підприємства присвоюється табельний номер на весь час роботи на даному підприємстві, за виключенням випадків переходу в інший цех. Табельний номер і прізвище працівника вказують на всіх документах з обліку робочого часу та заробітної плати.

Табельні номери реєструють у спеціальній книзі. Членам локомотивних бригад табельні номери присвоюються таким чином, щоб за першим знаком можна було визначити їх посаду (машиніст, помічник машиніста).

Робочий час всіх працівників (за виключенням членів локомотивних і поїзних бригад, приймальників-здавачів вантажів і багажу) враховують у таблиці обліку використання робочого часу.

Для забезпечення складання статистичної звітності прізвища працівників у таблиці вказують за категоріями: робітники, керівники, спеціалісти та службовці. Занесення працівників до табеля та виключення з нього може здійснюватися тільки на підставі наказу про наймання на роботу, переведення або звільнення.

Якщо час роботи припадає на два дні, то запис роблять у двох графах: у першій – від початку роботи до 24 годин, у другій – з 0 годин до закінчення роботи. Години роботи в нічний час (з 22 до 6 години) у таблиці показують через дріб. При цьому в числівнику ставлять загальну кількість годин роботи, у знаменнику – у тому числі роботи в нічний час (наприклад, 8/Н-6).

У випадках, коли працівник частину робочого часу був відсутній з тієї або іншої причини, у таблиці у графі цього дня також ставлять дріб: у числівнику вказують число відпрацьованих годин, у знаменнику – число годин відсутності на роботі та умовне позначення причини відсутності.

По закінченні місяця в таблиці підраховують і фіксують навпроти прізвища кожного працівника загальну кількість відпрацьованих і невідпрацьованих днів, відпрацьованих і невідпрацьованих годин, а також вихідних і святкових днів. Табелю підписує табельник (або інша уповноважена особа) і керівник дільниці, цеху, відділу. Потім табель для перевірки передається до відділу кадрів і в бухгалтерію підприємства, де він становить підставу для нарахування заробітної плати працівникам-погодинникам та є контрольним документом для обліку робочого часу відрядникам.

Для локомотивних і поїзних бригад початком робочого часу вважається момент їх появи в локомотивному депо (резерві провідників) або в пункті зміни, а закінченням – момент здачі локомотива, потяга, вагона в основному депо або в пункті зміни. Якщо поїздка не відбулася, то закінченням роботи локомотивних і поїзних бригад вважається момент відпускання їх з роботи адміністрацією.

Документом з обліку робочого часу та показником здійсненої роботи локомотивних і поїзних бригад є маршрути. Локомотивним бригадам видають маршрути машиніста, що дійсні на одну поїздку або зміну.

Маршрути, що видаються начальникам поїздів, провідникам пасажирських вагонів, приймальникам-здавачам вантажів і багажу в поїздах, оформлюють на місяць кожному працівнику окремо на всі поїздки в обидва кінці. Після повернення з поїздки працівник здає маршрут наряднику, який зберігає його до наступної поїздки.

У період масових пасажирських перевезень за основними напрямками прямування пасажирських поїздів може вводиться особливий режим роботи та відпочинку провідників.

Робочий час поїзних бригад, зайнятих обслуговуванням пасажирських поїздів з тривалістю поїздки до чотирьох діб в обидва кінці, обслуговуванням приміських поїздів, а також охороною пасажирських вагонів, враховують за сумарно-помісячною системою обліку. Для працівників поїзних бригад з тривалістю поїздки в обидва боки чотири та більше діб введений потурний облік робочого часу. Обліковим періодом (туром) у цьому випадку вважається час від моменту приймання вагона для поїздки до моменту прибуття в пункт постійної роботи для наступної поїздки.

Понаднормові роботи допускаються законодавством у виключних випадках і тільки з дозволу профспілкового комітету. Згідно зі списком, підписаним керівництвом підрозділу, у таблиці обліку використання

робочого часу робиться запис за числами місяця про відпрацьований кожним працівником понадурочний час.

Понадурочні години роботи локомотивних бригад визначають за картками обліку робочого часу та виробітку, а членів поїзних бригад – за маршрутами. Кількість понадурочних годин виявляють по закінченні місяця порівнянням кількості фактично відпрацьованих годин з нормою.

Час простоїв працівників враховують на підставі листків про простій. Такі листки заповнюють незалежно від застосовуваної форми оплати праці, якщо протягом зміни у працівників трапився простій.

Використання працівників під час простоїв на інших роботах оформляють видачею їм разових нарядів на відрядні або погодинні роботи. Час виконання цих робіт у листки про простої не включають, а у наряді роблять запис: «У зв'язку з простоєм».

Час простою працівників локомотивних, поїзних і бригад складачів, а також водіїв автомобілів і дрезин листками про простій не оформляють, а відмічають безпосередньо в маршрутах, нарядах, дорожніх листках, а потім сумують у картках обліку робочого часу або маршрутах. Відмітки в картках і маршрутах використовують для обліку оплати часу простоїв, встановлення їх причин і винних.

При застосуванні відрядної оплати праці, крім фактичного часу роботи, встановленого за табелем, маршрутом, графіком, обов'язково визначають нормований час. Його розраховують множенням норми часу, передбаченої на виготовлення деталі (виконання роботи) на кількість виготовлених деталей (обсяг роботи). Нормований час вказують у всіх документах, якими оформляється виконання відрядних робіт.

Приклад

Токар повинен обробити протягом 8-годинного робочого дня за нормою 48 деталей, а фактично обробив 56 деталей.

Отже, норма часу на обробку однієї деталі дорівнює 10хв (60х8/48). Протягом зміни токар фактично обробив 56 деталей. Отже, за фактичної витрати часу 8 год (480 хв) нормативний час склав 560 хв (10х56). Зіставленням нормованого та фактичного часу визначаємо індивідуальний виробіток праці робітника на відрядних роботах. У даному прикладі вона склала 116,7 % (560/480х100).

5.6. Доплати та надбавки, їх розмір і порядок нарахування

До складу заробітної плати працівників, крім її тарифної частини, включаються також відповідні суми різного роду доплат і надбавок, встановлені законодавчими та нормативними актами України про оплату праці. Питома вага цих доплат і надбавок у загальній сумі заробітку робітників складає 10–25 %.

Оплата праці у святкові та неробочі дні. Працівникам, які одержують помісячний оклад, робота у святкові та неробочі дні в межах місячної норми робочого часу оплачується в розмірі єдиної погодинної або денної ставки понад оклад, якщо робота проводилась поза місячну норму.

Праця в робочі та неробочі дні оплачується відрядникам за подвійними відрядними розцінками: працівникам, робота яких оплачується за погодинними або денними розцінками – у розмірі подвійної погодинної або денної ставки.

Оплата у вказаному розмірі здійснюється всім працівникам (як з нормованим, так і ненормованим робочим днем) за години, фактично відпрацьовані у святкові дні.

За згодою працівника грошова компенсація за роботу у святкові дні, якщо вона не включалась до норми робочого часу, замінюється наданням йому іншого дня відпочинку. У цьому випадку оплата за роботу у святковий день здійснюється в єдиному розмірі.

Оплата за роботу в нічний час. Нічним вважається час з 22 год до 6 год. Підлітки до 18 років, вагітні жінки в нічний час до роботи не залучаються. За роботу в нічний час граничний розмір доплат передбачається Генеральною угодою між Кабінетом Міністрів України та Українською спілкою промисловців і підприємців, а також профспілковими об'єднаннями України. Доплата за роботу в нічний час складає до 40 % погодинної тарифної ставки (посадового окладу) за кожен годину роботи в цей час.

Доплата за понаднормову роботу. Доплата за понаднормову роботу здійснюється тільки працівникам з нормованим робочим днем. Порядок оплати такої роботи регламентований ст. 106 КЗпП України. За погодинної оплати праці робота в понаднормовий час оплачується в подвійному розмірі відповідної тарифної ставки.

При застосуванні відрядної системи оплати праці за роботу у понаднормовий час здійснюється доплата в розмірі 100 % тарифної ставки працівника, оплата роботи якого здійснюється за погодинною системою – за всі відпрацьовані понаднормові години.

У випадку підсумкового обліку робочого часу оплата здійснюється за всі понаднормові години, відпрацьовані понад встановлений фонд робочого часу у звітному періоді в порядку, наведеному вище.

Компенсація понаднормової роботи за рахунок відгулу неправомірна.

Оплата простою. Оплачуватись повинні тільки простої не з вини працівника. Час таких простоїв оплачується в розмірі не нижче 2/3 тарифної ставки (окладу). На цю суму також нараховуються премії згідно з положенням про преміювання працівників підприємства.

Час простою не з вини працівника оформлюється листком обліку простою (ф. П-16), який може оформлюватися як на кожного робітника окремо, так і на групу робітників.

Якщо виконувана робота за тарифікацією нижча за присвоєний робітнику рівень кваліфікації (розряд), то оплата здійснюється за середнім заробітком тих двох останніх місяців, коли він виконував роботу, що відповідала його кваліфікації. Обов'язковою умовою при цьому є виконання на новій роботі встановленої норми виробітку.

Якщо норма виробітку не виконується або робітник переводиться на погодинно оплачувану роботу, то за ним зберігається тарифна ставка працівника з погодинною оплатою праці його розряду за попереднім місцем роботи.

Оплата праці під час розширення зон обслуговування, збільшення обсягу виконуваних робіт, суміщення професій. Керівники підприємств за узгодженням з профспілковими комітетами мають право встановлювати працівникам доплати за суміщення професій, розширення зон обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт без обмеження переліків професій за сумісництвом і розмірів доплат. Доплати одному працівнику визначаються наявністю одержаної економії за тарифними ставками (окладами), які могли б виплачуватися за умови нормативної чисельності працівників.

Суміщення професій (посад), тобто виконання працівником разом зі своєю основною роботою, що обумовлена трудовою угодою, додаткової роботи за іншою професією (посадою), виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника без звільнення від своєї основної роботи допускається на тому самому підприємстві за згодою працівника протягом тривалості робочого дня.

Виплати одному працівнику максимальними розмірами не обмежені та встановлюються за умови колективного договору. Премії в цьому випадку нараховуються на сумарний фонд заробітної плати.

Оплата за брак. Остаточний брак, що допущений з вини робітника, не оплачується, а за вчинену шкоду здійснюються відрахування відповідно до ст. 26 Закону України «Про оплату праці», але під час кожної виплати заробітної плати загальний розмір всіх відрахувань не може перевищувати 20 %, а в передбачених законодавством випадках – 50 % зарплати, що належить до виплати працівнику.

Виправний брак з вини робітника оплачується за придатністю продукції, але не більше 50 % його тарифної ставки.

Брак, допущений не з вини робітника, оплачується:

– повний або частковий – оплачується у розмірі 2/3 від тарифної ставки погодинної оплати відповідного розряду;

– брак виробу внаслідок дефекту в оброблюваному матеріалі, виявленому після того, як на обробку або збирання деталі витрачено не менше одного робочого дня, оплачується за діючими відрядними розцінками;

– брак, допущений у період освоєння нових виробництв, оплачується за повною тарифною ставкою працівника з погодинною формою оплати.

Оплата праці неповнолітніх. Тривалість робочого часу підлітків віком від 16 до 18 років складає 36 год, а віком від 15 до 16 років – 24 год на тиждень. Однак скорочений робочий день не впливає на розмір заробітної плати, що одержують дані категорії працівників.

Підставою для оплати пільгових годин є довідка відділу кадрів. Ці години оплачують як за погодинної, так і за відрядної форми оплати праці за діючими для повнолітніх працівників погодинними тарифними ставками відповідно погодинної або відрядної оплати праці даного розряду.

Доплата за тимчасове заміщення. Така доплата здійснюється за умови, що замісник не є постійним заступником заміщуваного або головним інженером даного підприємства під час заміщення керівника. Ці умови не розповсюджуються під час заміщення вакантних посад.

Під час тимчасового заміщення на різницю в оплаті премії не нараховуються, при заміщенні вакантної посади оклад виплачується повністю і премії нараховуються на підставі фактичного окладу.

Доплата здійснюється за умов:

- коли працівник, який заміщує тимчасово, не є його штатним заступником;
- коли заміщення продовжується більше 12 днів;
- коли на заміщення оформлений наказ по підприємству.

5.7. Особливості розрахунків з виплат за час чергової (щорічної) відпустки

Робітникам, які знаходяться з підприємством у трудових стосунках, оплачується не тільки відпрацьований час та виконана робота, але й невідпрацьований час відповідно до діючого законодавства. Основу розрахунку таких виплат становить середній заробіток. При цьому слід мати на увазі, що для різних видів виплат законодавством встановлені відповідні періоди, за які нараховується середня заробітна плата.

Так, наприклад, за даними за останні 12 місяців розраховується середня заробітна плата за такими видами оплати:

- оплата часу щорічних і додаткових відпусток;
- виплата компенсації за невикористану відпустку;
- оплата відпусток з навчання без відриву від виробництва.

На підставі даних за шість календарних місяців визначають середню заробітну плату для розрахунку:

- оплати часу виконання державних і громадських доручень;
- допомоги за тимчасовою непрацездатністю, вагітністю та пологами;

- виплати вихідної допомоги;
- оплати часу вимушеного прогулу, службових відряджень;
- оплати часу вивільнення робітників-донорів та в інших випадках, передбачених законодавством.

Основним законодавчим актом з даного питання є Постанова КМУ від 08.02.1995 р. № 100 “Про порядок обчислення середньої заробітної плати” зі змінами та доповненнями.

Робітникам надаються щорічні відпустки відповідно до ст. 74 КЗпПУ. Право на відпустку мають громадяни України, які знаходяться у трудових стосунках з підприємствами, організаціями незалежно від форми власності та галузевої приналежності, а також працюючі за трудовими договорами у фізичної особи.

Щорічна основна відпустка надається робітникам тривалістю не менше 24 календарних днів за відпрацьований робочий рік, початок якого визначається датою укладання трудового договору.

Тривалість щорічної відпустки встановлена ст. 6 Закону “Про відпустки”.

Додаткова відпустка за роботу зі шкідливими та важкими умовами праці, а також за особливий характер роботи надається до 35 календарних днів окремим категоріям робітників за Списком виробництв, цехів, професій та посад, затвердженим Постановою КМУ від 17.11.1997 р. № 1290 та введеним з 01.01.1998 р.

У колективному (трудоваму) договорі встановлюється конкретна тривалість даної відпустки за умови атестації робочих місць стосовно праці та часу зайнятості робітників у цих умовах.

Різновид відпустки за особливий характер роботи становить додаткова відпустка за ненормований робочий день, що встановлюється для керівників. Спеціалістам і робітникам у випадку відсутності можливості нормування витрат робочого часу у ході трудового процесу залишають нормовану відпустку протягом 24 календарних днів.

Робітникам з ненормованим робочим днем додаткова відпустка встановлюється тривалістю до 7 календарних днів згідно зі Списками посад, робіт і професій, затвердженими відповідними міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади. На підприємствах тривалість такої відпустки встановлюють керівники структурних підрозділів з урахуванням фактичного завантаження та пропорційно відпрацьованому часу.

У перший рік роботи право на щорічні основні та додаткові відпустки повністю настає після 6 місяців безперервної роботи на даному підприємстві. У випадку надання робітнику щорічної відпустки до закінчення 6-місячного строку безперервної роботи її тривалість зменшується з урахуванням відпрацьованого часу, за виключенням випадків, передбачених законодавством:

- жінкам – перед відпусткою у зв'язку з вагітністю та пологами або після них, а також жінкам, які мають двох або більше дітей віком до 15 років або дитину-інваліда;
- інвалідам;
- особам у віці до 18 років;
- робітникам, які успішно навчаються в навчальних закладах і бажають приєднати відпустку до часу складання іспитів, заліків;
- робітникам, які мають путівку (курсівку) для лікування тощо.

За другий і наступні роки щорічні відпустки можуть бути надані робітнику в будь-який час відповідного року роботи на підставі графіка відпусток, затвердженого на підприємстві.

На прохання робітника щорічна відпустка може бути розбита на частини за тривалістю. При цьому основна безперервна частка відпустки повинна складати не менше 14 календарних днів. Допускається також грошова компенсація частини щорічної відпустки (ст. 24 Закону “Про відпустки”) за умови, що загальна (некомпенсована) частина відпустки (включаючи додаткову) не повинна бути менше 24 календарних днів. Особам до 18 років заміна всіх видів відпусток грошовою компенсацією не допускається.

Оплата щорічних відпусток (основної та додаткової) здійснюється за рахунок коштів підприємств, призначених для оплати праці. У випадку надання відпустки, не передбаченої Законом України “Про відпустки”, її оплата здійснюється з прибутку, що залишається на потреби підприємства, після сплати податків та інших обов'язкових платежів у бюджет.

Нарахування суми відпускних здійснюється на підставі розрахунку середнього заробітку, виходячи з виплат за останні 12 календарних місяців роботи, що передували місяцю надання відпустки. Якщо робітник відпрацював на підприємстві менше року, то середня зарплата обраховується виходячи з виплат за фактично відпрацьований час роботи, тобто з першого числа місяця, наступного після оформлення на роботу, до першого числа місяця, у якому надається відпустка або виплачується компенсація за невикористану відпустку.

Якщо протягом 12 місяців, за які визначається середній заробіток для виплати відпускних, робітник відповідно до діючого законодавства звільнявся від основної роботи (з частковою оплатою або без неї), то під час розрахунку середньої заробітної плати вони виключаються.

Якщо робітникам надається відпустка без збереження заробітної плати (внаслідок недостатку або відсутності на підприємствах сировини, матеріалів, палива, електроенергії, потрібної для функціонування підприємства), то ці періоди за рішенням адміністрації та профспілкового комітету можуть бути також виключені під час розрахунку середнього заробітку.

Під час обрахування середньої заробітної плати за час щорічної відпустки (компенсації за невикористану відпустку, навчальну відпустку) у фактичний заробіток включаються:

- основна заробітна плата;
- доплати та надбавки за понаднормову роботу, у нічний час, суміщення професій і посад, розширення зон обслуговування, позитивні результати у праці (високий професійний рівень), умови та інтенсивність праці, керівництво бригадою, вислугу років, виробничі премії за економію окремих видів ресурсів, винагороди за підсумками року тощо;
- виплати за час попередньої щорічної основної та додаткової відпусток, виконання державних і громадських обов'язків, за час службових відряджень, а також допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

Під час обрахування середнього заробітку для оплати відпусток не враховуються:

- одноразові виплати (компенсація за невикористану відпустку, матеріальна допомога, допомога робітникам, які йдуть на пенсію, тощо); компенсаційні виплати на відрядження, добові, премії за винаходи, за збирання та здавання брухту чорних, кольорових, дорогоцінних металів тощо;
- виплати за виконання окремих доручень одноразового характеру, що не входять до функціонально-посадових обов'язків працівника, за виключенням доплат за виконання обов'язків тимчасово відсутніх, за суміщення професій і посад тощо;
- виплати до ювілейних дат, днів народження та ін.; зарплата за працю за сумісництвом; суми відшкодування збитку, нанесеного здоров'ю працівника; доходи, дивіденди, відсотки, нараховані за внесками в майно підприємства тощо.

Під час надання щорічної основної та додаткової відпустки, відпустки у зв'язку з навчанням без відриву від виробництва, творчої відпустки або компенсації за невикористану відпустку нарахування виплат проводиться шляхом ділення сумарного заробітку за останні перед наданням відпустки 12 місяців або за менший фактично відпрацьований період на відповідну кількість календарних днів року, за виключенням святкових і неробочих днів, встановлених діючим законодавством України. Кількість календарних днів періоду, до якого відноситься сумарний заробіток, зменшується також на кількість робочих днів, протягом яких особа не працювала за умови скороченого робочого тижня, та на кількість робочих днів за вимогою робітника, який знаходиться у відпустці без збереження заробітної плати або з частковим її збереженням (лист Міністерства праці від 21.07.1997 р. № 04-3022). Одержаний результат помножується на кількість календарних днів відпустки робітника.

Святкові та неробочі дні, що припадають на період відпустки, до розрахунку тривалості відпустки не включаються та не оплачуються.

Приклад

Робітнику надана відпустка тривалістю 24 календарних дні з 1 червня 201X р.

Зарплата обраховується з червня 201X р. та складає за цей період 1000 грн. Нарахована сума відпускних складатиме

$$\frac{1000}{365-10} \times 24 = 67,60 \text{ грн.},$$

де 10 – кількість святкових і неробочих днів у році.

Приклад

Робітник почав працювати з 5 січня 201X року та звільнився 17 червня 201X року. Він має право на щорічну основну відпустку – 24 календарних дні та додаткову – 6 календарних днів, всього 30 календарних днів.

нараховано за січень-травень 201X р. – 1200,80 грн;
кількість календарних днів у цьому періоді – 164 дні;
у тому числі святкових та неробочих – 6 днів

Отже середньоденний заробіток дорівнюватиме:

$$1200,80 / (164 - 6) = 7,60 \text{ грн.}$$

Тривалість відпустки визначається пропорційно відпрацьованому часу, тобто обраховується розмір призначеної відпустки за кожний повний відпрацьований місяць та помножується на кількість відпрацьованих повністю місяців. Відпрацьованими повністю місяцями вважаються ті, в яких працівник відпрацював 15 і більше календарних днів.

Оскільки робітник звільнився у другій половині місяця, то за даний (місяць червень) буде нарахована компенсація за невикористану відпустку, тобто для розрахунку тривалості відпустки умовно береться до уваги 6 місяців. Таким чином, тривалість відпустки складатиме 15 днів ($30 \times 6 : 12$), а грошова компенсація за 15 днів належної відпустки складатиме 114 грн.: ($7,60 \times 15$).

Якщо робітник з незалежних від нього причин працював у режимі неповного робочого тижня або знаходиться у відпустці без збереження заробітної плати (або часткового її збереження), середньоденний заробіток визначається таким чином.

Приклад

У звітному періоді від липня 200X р. по липень 20X0 р. при п'ятиденному робочому тижні робітник працював у такому режимі: з 1 липня до 31 грудня 200X р. – по три дні на тиждень; з 1 січня до 16 лютого 20X0 р. – знаходився у відпустці без збереження заробітної плати за згодою сторін, з 16 лютого до 30 червня 20X0 р. – працював повний робочий

тиждень. Сумарний заробіток за розрахунковий період склав 1600 грн. Кількість календарних днів у розрахунковому періоді, на який треба поділити сумарний заробіток, складає 258 днів, тобто з 365 календарних днів виключається 12 святкових і неробочих днів, 50 робочих днів, які працівник не робив за скороченого режиму роботи та 45 календарних днів, протягом яких він знаходився у відпустці без збереження заробітної плати ($365-12-50-45=258$). Середньоденний заробіток дорівнює 6,20 грн ($1600:258$).

За умови встановлення на підприємстві скороченого робочого тижня (зміни) середньоденний заробіток визначається діленням сумарного заробітку за розрахунковий період 12 місяців або менший фактично відпрацьований період на відповідну кількість календарних днів цього періоду, зменшену на кількість святкових і неробочих днів, що встановлені законодавством.

На залізничному транспорті для робітників деяких професій і виробництв встановлений узагальнений облік робочого часу, коли роботи здійснюються за графіком змінності з додержанням норми тривалості робочого часу. У цьому випадку для визначення розміру середньоденного заробітку кількість календарних днів слід визначати пропорційно відпрацьованому часу за звітний період. Якщо, наприклад, норма робочого часу у звітному періоді складатиме 1980 год, а кількість календарних днів 353 ($365-12$), фактично відпрацьовано за цей період 1700 год, то кількість календарних днів для обрахування середнього заробітку складе 303 дні ($1700/1980 \times 353$). Потім у процесі ділення сумарного заробітку за рік на 303 календарних дні визначаємо середньоденний заробіток для нарахування суми відпускних.

Для правильного розподілу та відображення в бухгалтерському обліку нарахованих відпусток і компенсацій необхідно диференціювати їх на такі складові:

- оплату щорічних відпусток, що відносяться на собівартість продукції звітного періоду;
- оплату щорічних відпусток, що відносяться на собівартість продукції наступного за звітним місяця;
- оплату відпусток за рахунок прибутку, залишеного в розпорядженні підприємства.

Якщо робітник згодний на роботу з оплатою неповного розміру ставки (посадового окладу), то з урахуванням цього обліковується й розмір відпускних.

5.8. Порядок розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності

Допомога з тимчасової непрацездатності виплачується за листком непрацездатності.

Листок непрацездатності – це багатофункціональний документ, який є підставою для звільнення від роботи у зв'язку з непрацездатністю та з матеріальним забезпеченням застрахованої особи в разі тимчасової непрацездатності, вагітності та пологів. Отже, на підставі листка непрацездатності оплачуються:

- допомога у зв'язку з вагітністю та пологами;
- допомога у випадку тимчасової непрацездатності.

У свою чергу тимчасова непрацездатність може виникнути:

- внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві;
- внаслідок захворювання або травми, пов'язаної з нещасним випадком на виробництві.

Середню заробітну плату для розрахунку допомоги за листком непрацездатності можна визначити наступним чином.

Сума допомоги за листком непрацездатності визначається виходячи з розміру середньої заробітної плати. Механізм визначення середньої заробітної плати для нарахування допомоги за листком непрацездатності передбачений Порядком № 1266.

Для визначення розміру середньої заробітної плати необхідно знати:

- 1) тривалість розрахункового періоду (періоду, дані про доходи за який використовуються при визначенні розміру середньої заробітної плати);
- 2) доходи, що враховуються і не враховуються при розрахунку середньої заробітної плати.

Для визначення суми допомоги, що виплачується за листком непрацездатності, можна застосувати таку формулу розрахунку середньої заробітної плати (доходу):

$$З_{сер} = Д : К_{дп},$$

де $Z_{сер}$ - розмір середньоденної (в окремих випадках - середньогодинної заробітної плати);

$Д$ - дохід, що бере участь у розрахунку середньої заробітної плати;

$К_{дп}$ - кількість робочих днів (а в окремих випадках, якщо розраховується середньогодинна заробітна плата, - годин) у розрахунковому періоді.

Середньоденна (середньогодинна) зарплата не може перевищувати максимальної суми заробітної плати (доходу) та оподаткованого доходу (прибутку), з яких сплачуються страхові внески, у розрахунку на один день (годину), яка обчислюється шляхом ділення встановленого її розміру в останньому місяці розрахункового періоду:

- 1) на норму робочого часу цього місяця - для розрахунку допомоги у випадку тимчасової непрацездатності (крім розрахунку страхових виплат

добровільно застрахованим особам), у т. ч. оплати перших п'яти днів за рахунок роботодавця;

2) на середньомісячну кількість календарних днів (30,44) - для інших видів допомог особам, робочий час яких у зв'язку з особливостями умов праці не піддається точному обліку, а також для осіб, які робочий час розподіляють на свій розсуд (робота вдома, страховий агент тощо), та для добровільно застрахованих осіб за усіма видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Існують такі правила визначення розрахункового періоду для оплати допомоги за листком непрацездатності:

1. Якщо місяцю, в якому відбувся страховий випадок, передували не менше, ніж шість, цілих календарних місяців роботи найманого працівника, до розрахункового періоду включаються саме ці шість календарних місяців (з 1-го по 1-ше число).

2. Якщо шість цілих календарних місяців не набирається, до розрахункового періоду включається фактична кількість цілих календарних місяців, що передували тому місяцю, в якому настала тимчасова непрацездатність (знову ж таки з 1-го по 1-ше число).

3. Якщо навіть один цілий календарний місяць роботи відсутній, до розрахункового періоду включаються всі календарні дні відпрацьованого часу, які передували дню настання тимчасової непрацездатності.

Допомога з тимчасової непрацездатності виплачується застрахованим особам залежно від страхового стажу в таких розмірах: 60% середньої заробітної плати (доходу) - застрахованим особам, які мають страховий стаж до п'яти років; 80 % середньої заробітної плати (доходу) - застрахованим особам, які мають страховий стаж від п'яти до восьми років; 100 % середньої заробітної плати (доходу) - застрахованим особам, які мають страховий стаж понад вісім років.

Допомога по тимчасовій непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві та професійним захворюванням, виплачується Фондом застрахованим особам починаючи з шостого дня непрацездатності за весь період до відновлення працездатності або до встановлення медико-соціальною експертною комісією інвалідності (встановлення іншої групи, підтвердження раніше встановленої групи інвалідності), незалежно від звільнення застрахованої особи в період втрати працездатності у порядку та розмірах, встановлених законодавством.

Оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, здійснюється за рахунок коштів роботодавця у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

5.9. Утримання з заробітної плати

Всі види відрахувань з одержаних прибутків можна на підставі діючого законодавства розподілити на першочергові зобов'язання та утримання за згодою працівників.

До першої групи належать прибутковий податок, з 01.01.2011 р. – єдиний соціальний внесок.

Друга група містить утримання за згодою працівника за його письмовою заявою; профспілкові внески, погашення сум дрібних нестач, відрахувань за індивідуальним соціальним страхуванням, невитрачені підзвітні суми, суми на оплату акцій підприємства, за одержаний формений одяг тощо.

Підставою для розрахунку утримань служить інформація, зафіксована бухгалтером в особовому рахунку працівника та яка міститься у спеціальних первинних документах за видами відрахувань.

Утримання податку на доходи фізичних осіб здійснюється на підставі розд. 4 Податкового Кодексу від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

Загальний оподатковуваний дохід – будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду.

Загальний оподатковуваний дохід складається з доходів, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання), доходів, які оподатковуються у складі загального річного оподаткованого доходу, та доходів, які оподатковуються за іншими правилами, визначеними Кодексом.

Загальний місячний оподатковуваний дохід складається з суми оподатковуваних доходів, нарахованих (виплачених, наданих) протягом такого звітного податкового місяця.

Загальний річний оподатковуваний дохід дорівнює сумі загальних місячних оподатковуваних доходів, іноземних доходів, отриманих протягом такого звітного податкового року, доходів, отриманих фізичною особою-підприємцем від провадження господарської діяльності, та доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність.

До загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку включаються:

- доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту);
- суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору;
- доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної (промислової) власності, та прирівняні до них права, доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним

активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами), об'єкти права інтелектуальної промислової власності та прирівняні до них права, у тому числі отримані спадкоємцями власника такого нематеріального активу;

– частина доходів від операцій з майном;

– дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування);

– оподатковуваний дохід (прибуток), не включений до розрахунку загальних оподатковуваних доходів попередніх податкових періодів та самостійно виявлений у звітному періоді платником податку або нарахований органом державної податкової служби;

– сума заборгованості платника податку за укладеним ним цивільно-правовим договором, за якою минув строк позовної давності та яка перевищує суму, що становить 50 % місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, крім сум податкової заборгованості, за якими минув строк позовної давності згідно з розд. II Кодексу, що встановлює порядок стягнення заборгованості з податків, зборів і погашення податкового боргу, а також дохід, що становить позитивну різницю між сумою коштів, одержаною платником податку від фінансової установи після реалізації заставленого майна платника податку при зверненні стягнення фінансовою установою на таке майно у зв'язку з невиконанням платником податку своїх зобов'язань за договором кредиту (позики), та сумою фактично сплачених платником податку зобов'язань за таким договором кредиту (позики), і сумою, що утримана фінансовою установою в рахунок компенсації своїх витрат/втрат (включаючи залишок непогашеної платником податку суми фінансового кредиту) згідно з таким договором. Фізична особа самостійно сплачує податок з таких доходів та зазначає їх у річній податковій декларації;

– дохід у вигляді дивідендів, виграшів, призів, відсотків, а також виграшів та призів у державну грошову лотерею;

– інвестиційний прибуток від проведення платником податку операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах;

– дохід у вигляді вартості успадкованого чи отриманого у дарунок майна у межах, що оподатковується;

– сума надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки;

– кошти або майно (нематеріальні активи), отримані платником податку як хабар, викрадені чи знайдені як скарб, не зданий державі згідно з законом, у сумах, які визначені обвинувальним вирокком суду незалежно від призначеної ним міри покарання;

– дохід у вигляді недоутримки (штрафів, пені), відшкодування матеріальної або немайнової (моральної) шкоди;

– сума страхових виплат, страхових відшкодувань, викупних сум або пенсійних виплат, що сплачуються платнику податку за договорами довгострокового страхування життя (у тому числі за договорами страхування довічних пенсій) і недержавного пенсійного забезпечення, за договорами пенсійного вкладу, договорами довірчого управління, укладеними з учасниками фондів банківського управління;

– сума пенсійних внесків у межах недержавного пенсійного забезпечення відповідно до закону, страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), пенсійних вкладів, внесків до фонду банківського управління, сплачена будь-якою особою-резидентом за платника податку чи на його користь;

– дохід, отриманий платником податку як додаткове благо у вигляді: а) вартості використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, наданих платнику податку в безоплатне користування, або компенсації вартості такого використання, крім випадків, коли таке надання або компенсація зумовлені виконанням платником податку трудової функції відповідно до трудового договору (контракту) чи передбачені нормами колективного договору або відповідно до закону в установлених ними межах; б) вартості майна та харчування, безоплатно отриманого платником податку, крім випадків, визначених Кодексом для оподаткування прибутку підприємств; в) вартості послуг домашнього обслуговуючого персоналу, безоплатно отриманих платником податку, включаючи працю підпорядкованих осіб, а також осіб, що перебувають на військовій службі чи є заарештованими або ув'язненими; г) суми грошового чи майнового відшкодування будь-яких витрат або втрат платника податку, крім тих, що обов'язково відшкодовуються згідно з законом за рахунок бюджету або звільняються від оподаткування; д) суми безповоротної фінансової допомоги; е) суми боргу платника податку, анульованого кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності; ж) вартості безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), визначеної за правилами звичайної ціни, а також суми знижки звичайної ціни (вартості) товарів (робіт, послуг), індивідуально призначеної для такого платника податку;

– інші доходи.

Доходи, що не включаються до розрахунку загального місячного оподаткованого доходу, відзначені ст. 165 Податкового Кодексу.

У разі якщо загальна сума отриманих платником податку у звітному податковому місяці доходів перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, ставка податку становить 17 % суми перевищення з урахуванням податку, сплаченого за ставкою 15 %.

Ставка податку становить 5 % бази оподаткування щодо доходу, нарахованого як:

- відсоток на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок;

- відсотковий або дисконтний дохід за іменним ощадним (депозитним) сертифікатом;

- відсоток на вклад (депозит) члена кредитної спілки у кредитній спілці;

- дохід, який виплачується компанією, що управляє активами інституту спільного інвестування, на розміщені активи відповідно до закону;

- дохід за іпотечними цінними паперами (іпотечними облігаціями та сертифікатами) відповідно до закону;

- дохід у вигляді відсотків (дисконту), отриманий власником облігації від їх емітента відповідно до закону;

- дохід за сертифікатом фонду операцій з нерухомістю та дохід, отриманий платником податку внаслідок викупу (погашення) управителем сертифікатів фонду операцій з нерухомістю в порядку, визначеному в проспекті емісії сертифікатів;

- доходи у вигляді дивідендів.

Податковий Кодекс розглядає надання соціальних пільг платникам податку.

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги:

- у розмірі, що дорівнює 100 % розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи у розрахунку на місяць, встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, - для будь-якого платника податку;

- у розмірі, що дорівнює 100 % суми пільги, визначеної вище, - для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, - у розрахунку на кожну таку дитину;

- у розмірі, що дорівнює 150 % суми пільги, визначеної вище, - для такого платника податку, який:

- а) є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником - у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;

- б) утримує дитину-інваліда - у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років;

- в) є особою, віднесеною законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;

- г) є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом;

- д) є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства, крім інвалідів, пільга яким визначена підпунктом «б»;

е) є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів;

ж) є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;

– у розмірі, що дорівнює 200 % суми пільги, визначеної вище, - для такого платника податку, який є:

а) Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями «За відвагу»;

б) учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка в той час працювала в тилу, та інвалідом I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту";

в) колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою;

г) особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками;

д) особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 р. по 27 січня 1944 р.

Податковим Кодексом введено нове поняття – «податкова знижка».

Платник податку має право на податкову знижку за наслідками звітного податкового року. Підстави для нарахування податкової знижки з зазначенням конкретних сум відображаються платником податку в річній податковій декларації.

До податкової знижки включаються фактично здійснені протягом звітного податкового року платником податку витрати, підтвержені відповідними платіжними та розрахунковими документами, зокрема квитанціями, фіскальними або товарними чеками, прибутковими касовими ордерами, копіями договорів, що ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) і їх покупця (отримувача). У зазначених документах обов'язково повинно бути відображено вартість таких товарів (робіт, послуг) і строк їх продажу (виконання, надання).

Утримання за виконавчими документами на користь третіх осіб проводиться за наявності виконавчих документів, а саме виконавчих листів з відміткою органів внутрішніх справ у паспортах осіб про те, що вони зобов'язані сплачувати аліменти.

Якщо аліменти утримуються на двох і більше дітей, то згідно зі ст. 181 СКУ суд визначає єдину частку від заробітку (доходу) на їх утримання (аліменти), яка буде утримуватися до досягнення найстаршою дитиною віком 18 років. Якщо після досягнення 18 років старшою дитиною ніхто з батьків не звернувся до суду з вимогою про визначення розміру аліментів на інших дітей, то аліменти утримуються за вирахуванням тієї частки, яка припадала на дитину, що досягла віку 18 років. Отже, бухгалтеру знову доведеться самостійно розраховувати ту частину доходу, яку слід утримувати з заробітку (доходу) на утримання дітей.

Одержані бухгалтерією виконавчі документи реєструються у спеціальному журналі та зберігаються як цінні папери. В особовому рахунку робітника (або в картці-довідці) робиться відповідна відмітка про утримання.

Згідно зі ст. 181 СКУ за рішенням суду аліменти присуджуються в частці від доходу особи, зобов'язаної платити аліменти, і (або) у твердій грошовій сумі. Таким чином, з 01.01.2004 р., отримавши виконавчий лист на утримання з заробітної плати робітника підприємства аліменти, бухгалтер підприємства повинен визначати суму самостійно, розрахунковим шляхом від усіх видів отриманих на підприємстві доходів:

- його заробітної плати;
- дивідендів;
- орендної плати тощо.

Належну за виконавчим документом суму бухгалтерія підприємства утримує з заробітної плати та виплачує у триденний строк від дня виплати особі, яка вказана у виконавчому документі. Перелік видів заробітку (доходу), що підлягають обліку під час нарахування аліментів, затверджений Постановою КМУ від 26.02.1993 р. № 146. Утримання аліментів з робітників здійснюється з усіх видів заробітку та з додаткового заробітку як за місцем основної роботи, так і за сумісництвом, у тому числі: з основної заробітної плати; всіх видів доплат і надбавок; грошових і натуральних премій; зарплати, яка зберігається під час відпустки; одержаної під час звільнення компенсації за невикористану відпустку; оплати за понаднормовану роботу; роботу у святкові, неробочі та вихідні дні; премій за підсумками роботи за рік; одноразових премій за вислугу років; допомоги служби державного страхування, а також допомоги за тимчасовою непрацездатністю; сум, одержаних для відшкодування збитків у зв'язку з втратою працездатності; допомоги з безробіття; одержаної пенсії, за виключенням надбавок до пенсії, що виплачуються інвалідам 1 групи та по догляду за ними; стипендій; доходів від підприємницької діяльності та ін.

Утримання аліментів не здійснюється з вихідної допомоги під час звільнення; одноразових премій; компенсацій за відрядження; допомоги на поховання; допомоги багатодітним та самотнім матерям; дотацій на харчування тощо.

Стягнення аліментів здійснюється з нарахованої суми заробітку після утримання податку на доходи фізичних осіб.

Згідно зі ст. 196 СКУ при виникненні заборгованості по сплаті аліментів з вини особи, зобов'язаної їх сплачувати за рішенням суду, отримувач аліментів має право на одержання пені в розмірі 1% суми несплачених аліментів за кожен день прострочення.

Згідно з Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.10 р. № 2464-VI утримання здійснюється:

1) з працівників - громадян України, іноземців (якщо інше не встановлено міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України) та осіб без громадянства, які працюють на підприємствах, в установах та організаціях, в інших юридичних осіб; у фізичних осіб - підприємців на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством; у фізичних осіб, які забезпечують себе роботою самостійно, та в інших фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту);

2) осіб, які працюють на виборних посадах в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, об'єднаннях громадян та отримують заробітну плату (винагороду) за роботу на такій посаді;

3) працівників воєнізованих формувань, гірничорятувальних частин незалежно від підпорядкування, а також особового складу аварійно-рятувальної служби, утвореної відповідно до законодавства на постійній основі;

4) фізичних осіб, які виконують роботи за цивільно-правовими договорами;

5) осіб, які отримують допомогу з тимчасової непрацездатності.

Єдиний внесок для платників, зазначених вище, встановлюється у розмірі 3,6 % бази нарахування єдиного внеску.

Для найманих працівників-інвалідів, які працюють на підприємствах УТОГ, УТОС, єдиний внесок встановлюється у розмірі 2,85 % бази нарахування єдиного внеску.

Для платників, які працюють на посадах, робота на яких зараховується до стажу, що дає право на одержання пенсії відповідно до законів України "Про державну службу", "Про прокуратуру", "Про державну підтримку засобів масової інформації та соціальний захист журналістів", "Про наукову і науково-технічну діяльність", "Про статус народного депутата України", "Про Національний банк України", "Про службу в органах місцевого самоврядування", Митного кодексу України, Положення про помічника-консультанта народного депутата України, затвердженого Постановою Верховної Ради України від 13.10.1995 р., а також для льотних екіпажів повітряних суден цивільної авіації (пілотів, штурманів, бортінженерів, бортмеханіків, бортрадистів, льотчиків-наглядачів) і бортоператорів, які виконують спеціальні роботи в польотах,

встановлюється єдиний внесок у розмірі 6,1 % бази нарахування єдиного внеску.

Єдиний внесок для платників, зазначених у пункті 4, встановлюється у розмірі 2,6 % винагороди за цивільно-правовими договорами.

Єдиний внесок для платників, зазначених у пункті 5, встановлюється у розмірі 2 % суми допомоги з тимчасової непрацездатності.

Крім першочергових (обов'язкових) вирахувань, бухгалтерія підприємства здійснює інші види утримань на підставі письмового доручення (заяви) робітника.

Так, суми, утримані за товари, придбані у кредит, бухгалтерія перераховує торговим організаціям протягом 3 днів від часу видачі заробітної плати за другу половину місяця. Під час звільнення робітника бухгалтерія повинна утримати остаточну заборгованість, при цьому сума утримань не повинна перевищувати встановленого максимуму.

За неповного погашення кредиту доручення-зобов'язання передається організації, що торгує, для пред'явлення робітником за новим місцем роботи.

Страхові внески за договорами особистого страхування бухгалтерія підприємства переказує на рахунки страхових організацій у банках.

Планові аванси утримують з місячного заробітку робітників повністю в розмірі сум, виплачених за першу половину місяця. Заборгованість з виплат позапланових авансів погашається щомісяця в частці, узгодженій з робітниками.

Суми, надмірно виплачені робітникам внаслідок облікової помилки, утримуються не пізніше місяця від дня виплати, що оформлюється наказом керівника підприємства з зазначенням причин і розміру переплати. Переплати, що допущені через завищення розцінок, окладів, неправильного обліку робочого часу, неправильного застосування діючого законодавства про працю тощо, з робітника не стягуються, а компенсуються за рахунок винної посадової особи.

Під час звільнення здійснюється стягнення за невідпрацьовані дні відпустки в розмірі, що не перевищує суми заробітної плати, одержаної при розрахунку. Під час звільнення у зв'язку з призовом на військову службу, скороченням штатів, невідповідністю посаді, переведенням на інше підприємство (на підставі наказу) суми за невідпрацьовані дні не стягуються.

Утримання з заробітної плати в межах місячного заробітку для відшкодування збитку організації здійснюються у випадку порушення правил внутрішнього розпорядку, посадових інструкцій, договору про матеріальну відповідальність. При цьому розмір втрат від нестач, псування матеріальних цінностей обраховується відповідно до вимог Постанови КМУ від 22.01.1996 р. № 16 та закону України "Про визначення розмірів збитків,

нанесених підприємству, установі, організації розкраданням (псуванням), нестачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінних каменів та валютних цінностей” від 06.06.1995 р.

Утримання за формений одяг, одержаний робітниками залізничного транспорту, здійснюються на підставі відповідних вимог або рахунків за пошиття одягу. Бухгалтерія, виходячи з вартості кожного виду одержаного робітниками форменого одягу, визначає відсоток та суму знижки (якщо вона надається підприємством), розраховує суму до утримання, число місяців розстрочки, суму щомісячного утримання, місяць і рік останнього утримання. Ця інформація фіксується в особовому рахунку-картці робітника. Далі утримання здійснюються у вказаному розмірі, починаючи з наступного місяця після видачі форменого одягу. Під час звільнення робітник повинен повністю відшкодувати цю заборгованість стосовно форменого одягу.

За письмовою заявою робітника підприємством можуть бути зроблені перерахування заробітку: як внески на особові рахунки в установах банку; перерахування страховим організаціям; погашення позики банку на будівництво та придбання житла, садових будинків, земельних ділянок тощо.

За кожної виплати заробітної плати робітник повинен мати таку інформацію розрахункового відділу (сектора) бухгалтерії: загальну суму нарахованих грошових коштів за оплачуваний період, розшифровку за видами оплат, розміри та підстави виробничих утримань із заробітної плати та суми коштів на оплату праці, належні до виплати.

5.10. Виплата заробітної плати та оформлення розрахунків з робітниками

Відповідно до діючого законодавства про працю заробітна плата робітникам виплачується один або два рази на місяць у вигляді авансу за першу половину місяця та кінцевого розрахунку за другу половину.

На підприємствах залізниць України використовується авансовий порядок розрахунків з робітниками за першу половину місяця. При цьому по закінченні 15 днів місяця робітники одержують аванс за рахунок заробітку за першу половину місяця. Мінімальний розмір авансу не повинен бути нижче тарифної ставки (окладу) робітника за відпрацьований час. Для виплати авансу попередній розрахунок заробітку не здійснюється. Однак з метою контролю в бухгалтерію до строку виплати авансу табельник або інша особа, яка веде облік робочого часу, надає довідку про відхилення від нормального використання робочого часу, де вказує прізвища та табельні номери робітників, які не допрацювали, кількість невідпрацьованих днів (годин), причини недопрацювання.

Аванс видається на підставі платіжних відомостей, а кінцевий (повний) розрахунок з заробітної плати з кожним робітником здійснюється за другу половину місяця та відображається в розрахунково-платіжній або розрахунковій відомості. Типові форми первинного обліку розрахунків з робітниками та службовцями з заробітної плати затверджені Наказом Міністерства статистики України від 22.05.1996 р. № 144.

Незалежно від способу розрахунку заробітку (вручну або автоматизовано) та форми оплати праці інформація, що міститься в розрахунковій відомості, згрупована в чотири розділи: дані про робітника (прізвище, табельний номер); сума нарахувань за видами оплат; сума утримань за їх видами; сума до видачі. Залежно від структури підприємства та кількості працюючих, розрахункові відомості можуть складатися за структурними підрозділами, а всередині них – за категоріями персоналу та професіями.

Раз на рік на кожного робітника відкриваються особові рахунки (картки), де вказуються загальні відомості про робітника: дата та рік народження, дата та номер наказу про наймання на роботу, оклад або ставка, види утримань та інші довідкові дані. У змістовній частині картки на кожний місяць передбачений рядок, де відображають всі нарахування та утримання. У верхньому лівому кутку першої сторінки бланка особового рахунка (за ф. П-54 та ф. П-54а) під реквізитом “Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ” необхідно розташувати реквізит “Ідентифікаційний номер” працівника.

Розрахункові, розрахунково-платіжні відомості та особові рахунки є регістрами аналітичного обліку. Під час їх складання необхідно мати на увазі, що в них не відображаються виплати, що не входять до фонду заробітної плати та в заробітну плату робітників під час підрахунку розміру середньої зарплати, а також неоподатковувані суми (допомога на дитину, на дітей у віці до 16 років тощо). Ці суми виплачуються окремо за платіжними відомостями та витратними касовими ордерами. Одночасно з нарахуванням здійснюється розрахунок утримань із заробітної плати та обраховуються суми, належні до виплати робітникам.

Кошти для виплати заробітної плати підприємства одержують зі свого поточного рахунка в банку. Для одержання готівкових коштів у банку бухгалтерія оформлює чек на необхідну суму. На зворотній частині чека робиться відмітка про цільове призначення грошей. Разом з чеком підприємство повинно здати до банку платіжні доручення на перерахування до бюджету утриманих у робітників податків та здійснені відрахування на соціальні потреби в позабюджетні фонди.

Заробітну плату виплачує касир за платіжними та розрахунково-платіжними відомостями. На титульному аркуші відомості робиться дозволяючий надпис про видачу грошей за підписами керівника та головного бухгалтера з указанням строків виплати грошей та суми, що належить до виплати. Перед тим як поставити дозволяючий надпис,

головний бухгалтер повинен перевірити правильність підрахунку сум до видачі, звірити прізвища працівників, включених до платіжної відомості, з даними табелів. Якщо у відомості були обумовлені виправлення, то перевіряючий своїм підписом завіряє їх, а також ставить свій підпис у рядку “Перевірено”.

Разові виплати грошових коштів окремим особам оформлюють витратними касовими ордерами.

Розрахунково-платіжні та платіжні відомості, а також витратні касові ордери реєструє бухгалтер у переліку платіжних документів, що відкриваються на календарний рік. Порядковий номер реєстрації в переліку є номером платіжного документа.

Підприємства можуть зберігати у своїх касах гроші на виплату заробітної плати, допомоги з тимчасової непрацездатності, премій і компенсацій протягом трьох календарних днів, включаючи день одержання грошей у банку. По закінченні цього строку у платіжній відомості навпроти прізвищ осіб, які не одержали належні їм суми, робиться відмітка про їх депонування та складається реєстр депонованих сум. На титульному аркуші платіжної відомості касир вказує фактично виплачену суму та незапитану суму, належну до депонування.

Фактично виплачену суму записують до касової книги, а депоновану здають у банк для зарахування на поточний рахунок.

Робітник має право протягом трьох років одержати нараховані, але не одержані депоновані суми, що віднесені до складу депонованих коштів. Депоновані суми виплачуються за витратними касовими ордерами. Під час заповнення ордера суму, належну депоненту, встановлюють за книгою або реєстром депонованих сум і роблять там відмітку про виплату з вказівкою дати та номера витратного ордера. Депоновані суми, не одержані протягом встановленого строку, належать списанню на фінансові результати діяльності підприємства.

5.11. Синтетичний облік оплати праці та розрахунків з персоналом

Нарахована та видана заробітна плата, а також здійснені утримання повинні бути відображені на рахунках поточного бухгалтерського обліку. Оскільки заробітна плата є одним з елементів собівартості продукції (витрат підприємства), то її нарахування становить одночасно й розподіл на відповідні рахунки витрат за статтями та об'єктами калькулювання.

Для синтетичного обліку розрахунків з заробітної плати з робітниками, які знаходяться у списку підприємства, а також з тими, хто до цих списків не належить, використовують рахунок 66 “Розрахунки з оплати праці”. Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку основної діяльності залізниць рахунок 66 має такі субрахунки:

субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою»;

субрахунок 662 «Розрахунки з депонентами».

субрахунок 663 «Розрахунки по інших виплатах».

За дебетом субрахунка 661 відображаються виплати, стягнення, перерахування заробітної плати, а за кредитом – всі види нарахувань (основна та додаткова заробітна плата, всі види доплат і надбавок, компенсаційні та інші виплати).

Кредитове сальдо показує суму заборгованості підприємства робітникам за оплати праці та відповідає сумі до видачі за кінцевим результатом за оплачувану частину місяця.

За дебетом субрахунка 662 відображають виплату депонованої заробітної плати, її перерахування до бюджету в разі закінчення терміну позивної давності (3 роки), а за кредитом – суми нарахованої, але своєчасно не отриманої заробітної плати.

Виплати на оплату праці робітників відносять до статті «Основна заробітна плата» за окремими об'єктами калькування за прямою ознакою на підставі документів, що визначають витрати праці. В обліку це відображається записом:

Дебет рахунка 23 «Виробництво»;

Кредит субрахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою».

На залізничному транспорті України Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачені аналітичні субрахунки другого і третього, а іноді і четвертого рівня. Це обумовлено значною специфікою діяльності, складністю технологічного процесу, наявністю основного та допоміжного виробництва, а також багатогалузевим складом кожного з цих виробництв.

Виходячи з цього синтетичний облік на підприємствах залізничного транспорту передбачає обов'язкове використання кодів рахунків бухгалтерського обліку, передбачених Номенклатурою витрат з основної діяльності підприємств залізничного транспорту України. Згідно з Номенклатурою основна і додаткова заробітна плата робітників, зайнятих на перевезеннях, а також у допоміжному виробництві відноситься такі субрахунки:

пасажирське господарство – 2310;

господарство вантажної та комерційної роботи – 2311;

господарство перевезень – 2312;

локомотивне господарство – 2313;

вагонне господарство – 2314;

колійне господарство – 2315;

господарство цивільних споруд – 2316;

паливне господарство – 2331;

господарство матеріально-технічного забезпечення – 2332;

господарство станцій – 2336.

Номенклатурою передбачено віднесення окремих видів надбавок, доплат, заохочувальних і компенсаційних виплат до загальновиробничих витрат, адміністративних витрат та інших витрат операційної діяльності, які відносяться при їх нарахуванні відповідно до дебету рахунків 91; 92; 949.

Таким чином, основна та додаткова заробітна плата, нарахована за відрядними розцінками, погодинно, за тарифними ставками й окладами, премії за виконання відповідних виробничих показників у бухгалтерському обліку відображаються записами, наведеними у табл. 5.1.

Таблиця 5.1

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Нарахована заробітна плата: основним виробничим робітникам	23	661
	іншому виробничому персоналу	91	661
	адміністративно-господарському персоналу	92	661
	за роботи, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг	93	661
	за роботи пов'язані з дослідженнями і розробленням, що здійснюються підприємством	15	661
	робітникам житлово-комунальних і обслуговуючих господарств,	941	661
	діючих дошкільних закладів, будинків відпочинку та інших установ оздоровчого і культурного призначення	949	661
2	Суми, нараховані за листками непрацевдатності, та інші суми, виплачувані за рахунок коштів соціального страхування	65	661
3	Суми премій, нараховані усім категоріям робітників	949	661
4	Суми нарахованих відпускних за рахунок створеного раніше резерву	471	661
5	Утримання з заробітної плати: податку на доходи фізичних осіб	661	641
	єдиного збору на соціальне страхування	661	657
	за виконавчими листами	661	377
	за нестачу матеріальних цінностей	661	375
6	Депонована сума своєчасно невикраденої заробітної плати	661	662

1	2	3	4
7	Виплачена заробітна плата робітникам підприємства з каси	661	301
8	Виплачена депонована заробітна плата з каси	662	301
9	Відображено перерахування на індивідуальні картрахунки заробітної плати за місяць, що належить до видачі	661	313

Суми, нараховані за щорічні відпустки, включаються до фонду оплати праці звітного місяця тільки в сумі, що належить за дні відпустки у звітному місяці. Суми, що належать за дні відпустки наступного місяця включаються до фонду оплати праці наступного місяця.

Суми, видані робітнику у звітному періоді за дні відпустки наступного (майбутнього) періоду, потрібно враховувати у звітному місяці як виданий аванс.

Ці суми в обліку доцільно відображати на окремому субрахунку, який пропонується ввести в діючий план рахунків як додатковий субрахунок “Заробітна плата наступних періодів”.

Резервується лише заробітна плата на час відпусток робітників, тому що в період їх відсутності продукція виготовляється іншими робітниками, що їх замінюють. Очікувані платежі заробітної плати за час чергових відпусток інших категорій персоналу резервувати не прийнято. За час відпустки керівників і спеціалістів їх функції звичайно виконують залишені робітники, тому їх вихід у відпустку не викликає додаткових витрат підприємства, окрім тих випадків, коли виплачується різниця в окладах за період тимчасового сумісництва.

Якщо ж підприємство приймає рішення про створення резерву для оплати відпусток, то з цією метою використовується рахунок 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”, субрахунок 471 “Забезпечення виплат відпусток”. На цьому субрахунку проводиться облік руху і залишків коштів на оплату чергових відпусток робітникам. Сума забезпечення визначається щомісячно як добуток нарахованої зарплати робітникам і процента, розрахованого як відношення річної планової суми на оплату праці до загального планового фонду оплати праці.

За кредитом субрахунка відображається створення резерву відпусток, за дебетом – використання нарахованих сум відпускних із резерву. Наприклад, створений резерв оплати відпусток для робітників, зайнятих у виробництві:

Дебет рахунка 23 “Виробництво”;

Кредит субрахунка 471 “Забезпечення виплат відпусток”.

Операція з нарахування фактичної суми відпускних робітнику підприємства відображається так:

Дебет субрахунка 471 “Забезпечення виплат відпусток”;

Кредит рахунка 66 “Розрахунки з оплати праці”;

Кредит рахунка 65 “Розрахунки за страхуванням”.

На підприємствах залізничного транспорту можуть бути створені інші резерви для забезпечення очікуваних витрат і платежів. Наприклад, резерв на виплату щорічної винагороди за вислугу років виробничим робітникам відображається в обліку бухгалтерською проводкою:

Дебет рахунка 23 “Виробництво”;

Кредит субрахунка 474 “Забезпечення інших витрат і платежів”.

У розрахунках з робітникам і службовцями здійснюється видача позик робітникам підприємства на індивідуальне житлове будівництво та інші потреби, що проводиться і обліковується на рахунку 50 “Довгострокові позики” (субрахунок 505 “Інші довгострокові позики”) у національній валюті в розрізі кожного кредиту та термінів його погашення. Розрахунки з робітниками за отримання позики проводяться на рахунку 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” і в бухгалтерському обліку відображаються таким чином:

– при отриманні кредиту в банку:

Дебет рахунка 31 “Рахунки в банках”;

Кредит субрахунка 505 “Інші довгострокові позики в національній валюті”;

– при видачі позики робітнику:

Дебет субрахунка 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”;

Кредит рахунка 30 “Каса”;

– погашення позики робітником:

Дебет рахунка 30 “Каса”;

Кредит субрахунка 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”.

У практичній діяльності підприємства буває видача безвідсоткових позик робітникам за рахунок коштів підприємства. Видача позики здійснюється підприємством, яке отримує кошти в банку за допомогою касової заяви. Повернення позики здійснюється або поступовим вирахуванням із заробітної плати, або повним чи частковим внесенням коштів у касу підприємства. Термін погашення зумовлюється згодою сторін.

Видача позики робітнику в обліку відображається так:

Дебет субрахунка 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”;

Кредит рахунка 30 “Каса”.

Повернення позики в обліку відображається таким записом:

Дебет рахунків 30 “Каса”, 66 “Розрахунки з оплати праці”;

Кредит субрахунка 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”.

До обліку розрахунків з робітниками і службовцями за іншими операціями належать також розрахунки за товари, продані в кредит.

Порядок здійснення розрахунків регламентовано “Правилами продажу товарів довгострокового використання у кредит”, затвердженими Наказом Міністерства зовнішньоекономічних зв'язків і торгівлі України від 18.12.1995 р. № 169.

Продаж товарів у кредит дозволено підприємствам усіх форм власності відповідно до їх статусів.

У бухгалтерському обліку операції з утримання сум із заробітної плати за товари, придбані в кредит, відображаються таким чином:

Дебет субрахунка 661 “Розрахунки за заробітною платою”;

Кредит субрахунка 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”.

Для обліку сум утриманих з громадян податків на користь Державного бюджету використовується рахунок 64 “Розрахунки з податків і платежів”, який призначено для узагальнення інформації про розрахунки підприємств з усіх видів платежів до бюджету, включаючи податки з робітників підприємств.

Для обліку податків, що утримуються з робітників і службовців, використовують субрахунок 641, аналітичний рахунок “Розрахунки за податком на доходи фізичних осіб”.

За кредитом цього субрахунка відображаються нараховані платежі у вигляді сум утриманих податків із заробітної плати, що підлягають перерахуванню до бюджету, а за дебетом – суми, перераховані до бюджету в погашення заборгованості за податком на доходи фізичних осіб:

– на суму податку на доходи фізичних осіб утриманого з заробітної плати:

Дебет субрахунка 661 “Розрахунки за заробітною платою”;

Кредит субрахунка 641 “Розрахунки за податками”;

– розрахунки на суму перерахованого податку до бюджету:

Дебет субрахунка 641 “Розрахунки за податками”;

Кредит субрахунка 311 “Поточні рахунки в національній валюті”.

5.12. Облік розрахунків за страхуванням

Облік розрахунків за страхуванням здійснюється згідно з Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.10 р. № 2464-VI.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – це консолідований страховий збір, який не включається до системи оподаткування, і податкове законодавство не регулює порядок його нарахування, розрахунку та сплати.

Розмір єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та пропорції його розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування встановлюються Верховною Радою України та повинен забезпечувати застрахованим особам виплати та

надання соціальних послуг, передбачених законодавством про загальнообов'язкове державне соціальне страхування; фінансування заходів, спрямованих на профілактику страхових випадків; створення резерву коштів для здійснення виплат і надання соціальних послуг застрахованим особам; компенсацію адміністративних витрат на забезпечення функціонування системи загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Розмір єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування для страхувальників, які використовують найману працю, визначається залежно від класу професійного ризику виробництва, встановленого відповідно до законодавства.

Сплата єдиного внеску здійснюється винятково в національній валюті шляхом внесення відповідних сум єдиного внеску на рахунки територіальних органів Пенсійного фонду, відкриті в органах Державного казначейства України для його зарахування. Єдиний внесок сплачується шляхом перерахування платником безготівкових коштів із його банківського рахунка.

Платниками єдиного внеску (у частині нарахувань) є:

- підприємства, установи та організації, інші юридичні особи, утворені відповідно до законодавства України, незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, чи за цивільно-правовими договорами (крім цивільно-правового договору, укладеного з фізичною особою-підприємцем, якщо виконувані роботи (надавані послуги) відповідають видам діяльності, зазначеним у свідоцтві про державну реєстрацію її як підприємця), у тому числі філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи зазначених підприємств, установ і організацій, інших юридичних осіб, які мають окремий баланс і самостійно ведуть розрахунки з застрахованими особами;

- фізичні особи-підприємці, зокрема ті, які використовують працю інших осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством про працю, чи за цивільно-правовим договором (крім цивільно-правового договору, укладеного з фізичною особою-підприємцем, якщо виконувані роботи (надавані послуги) відповідають видам діяльності, зазначеним у свідоцтві про державну реєстрацію її як підприємця);

- фізичні особи, які забезпечують себе роботою самостійно, та фізичні особи, які використовують працю інших осіб на умовах трудового договору (контракту).

Єдиний внесок для платників, зазначених вище, встановлюється у процентах до бази нарахування єдиного внеску (за винятком винагороди за цивільно-правовими договорами) відповідно до класів професійного

ризиків виробництва, до яких віднесено платників єдиного внеску, з урахуванням видів їх економічної діяльності.

Єдиний внесок для підприємств, установ і організацій, в яких працюють інваліди, встановлюється у розмірі 8,41 % бази нарахування єдиного внеску для працюючих інвалідів.

Єдиний внесок для підприємств та організацій всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариств УТОГ та УТОС, в яких кількість інвалідів становить не менш як 50 % загальної чисельності працюючих, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менш як 25 % суми витрат на оплату праці, встановлюється у розмірі 5,3 % бази нарахування єдиного внеску.

Єдиний внесок для підприємств та організацій громадських організацій інвалідів, в яких кількість інвалідів становить не менш як 50 % загальної чисельності працюючих, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менш як 25 % суми витрат на оплату праці, встановлюється у розмірі 5,5 % бази нарахування єдиного внеску для працюючих інвалідів.

Для бюджетних установ єдиний внесок встановлюється у розмірі 36,3 % визначеної бази нарахування.

Облік розрахунків за страхування ведеться на рахунку 65 “Розрахунки за страхування”. Цей рахунок балансований, пасивний.

За кредитом цього рахунка відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти, за дебетом – погашення заборгованості та витрачення коштів страхування на підприємстві.

Контрольні питання

1. Зміст та завдання обліку праці і заробітної плати.
2. Класифікація персоналу підприємства і його оперативний облік.
3. Визначте основні складові фонду оплати праці.
4. Назвіть форми і системи оплати праці та умови їх застосування.
5. Основний зміст і завдання обліку робочого часу.
6. Доплати та надбавки, їх розмір і порядок нарахування.
7. Назвіть види відрахувань із заробітної плати.
8. Який порядок розрахунку податку з доходів фізичних осіб?
9. Який порядок утримання єдиного соціального внеску?
10. Який порядок розрахунку відпускних виплат?
11. Який порядок розрахунку лікарняних виплат?
12. Як організовано синтетичний облік оплати праці та розрахунків з персоналом?

Розділ 6

ОБЛІК ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗАЛІЗНИЦЬ

6.1. Визнання, структура та класифікація витрат підприємства

Для розуміння економічної сутності витрат треба розглянути їх загальне визначення: витрати – представлена в грошовому вираженні величина ресурсів, використаних у конкретних цілях. Це визначення включає три важливих положення. Перше, основне – витрати визначаються використанням ресурсів. Елементами витрат при виробництві товарів і наданні послуг є кількість спожитих матеріалів, число відпрацьованих людино-годин і кількість інших спожитих ресурсів. Витрати відображають, скільки і яких ресурсів було спожито. Друге – величина використаних ресурсів представлена в грошовому вираженні. Гроші забезпечують єдність вимірника, що дозволяє підсумовувати різні ресурси. Третє – визначення витрат завжди співвідноситься з конкретними цілями, задачами. Такими задачами можуть бути виробництво продукції, функціонування відділу або будь-який інший предмет чи вид діяльності, для яких бажано визначити величину використаних ресурсів у грошовому вираженні.

За натурально-речовим складом витрати виробництва являють собою витрати засобів виробництва і засобів існування працівників виробництва. Для відтворення процесу виробництва необхідно відновити обов'язкові елементи процесу праці. Затрачені засоби виробництва відновлюються за рахунок знов створеного продукту в натурі. Жива праця не відновлюється, а витрачається знову в новому циклі виробництва. Із знов створеного продукту виділяють кошти на відтворення робочої сили, які і складають необхідний елемент натурально-речових витрат виробництва.

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та їх розкриття у фінансовій звітності визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 зі змінами, внесеними відповідно до Наказу Міністерства фінансів України від 14.06.2000 р. № 131.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Нормами П(С)БО 16 суворо регламентуються умови визнання витрат підприємства. Так, згідно з пп. 5-8 даного положення витрати визначаються за таких умов:

- витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;

- витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками), з умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Наприклад, списання матеріалів на виробництво, нарахування заробітної плати персоналу підприємства;

- витрати визнаються витратами відповідного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені;

- витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходами відповідного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені;

- якщо актив забезпечує отримання економічних вигод протягом декількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами;

- негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства. Наприклад, уцінка запасів, створення резерву сумнівних боргів.

Не визнаються витратами та не включаються у звіт про фінансові результати:

- платежі за договорами комісії, агентськими згодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента;

- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;

- погашення отриманих позик;

- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, які не відповідають ознакам, що наведені у визначенні терміна «витрати»;

- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Облік витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) здійснюється на підставі Типових положень з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), затверджених постановами Кабінету Міністрів України; Інструкції з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і організаціях житлово-комунального господарства від 31.03.97 р. №24, а також на підставі Законів України; Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

На залізничному транспорті України діє Номенклатура витрат з основної діяльності підприємств залізничного транспорту України. Номенклатура витрат по основній діяльності підприємств залізничного

транспорту України розроблена згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р., № 96-ХІУ, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», 9 «Запаси», 8 «Нематеріальні активи», Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

Згідно з П(с)БО 16 «Витрати» витратами звітного періоду є витрати, які зменшують активи або збільшують зобов'язання, що веде до зменшення власного капіталу за умови, що ці витрати повинні бути достовірно оцінені.

Витрати виробництва – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі затрачену працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва теперішньому) з відповідними на неї нарахуваннями та ін.

Перелік і склад калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) устанавлюються підприємством.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

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

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних майнових паїв, амортизація тощо.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-ХІУ і П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» до витрат, пов'язаних зі зменшенням економічних вигод (активів) або зі збільшенням зобов'язань протягом облікового періоду, належать:

- 1) витрати, що виникають у зв'язку зі зменшенням активів:
 - списання сировини, матеріалів на виробництво (рахунок 23), матеріалів для ремонту обладнання, на адміністративні потреби;
 - витрати від знецінення запасів;
 - нестачі запасів (сировини, комплектуючих, готової продукції, товарів тощо);

- нарахування амортизації;
- списання основних засобів, нематеріальних активів, МШП та інших необоротних активів, що стали непридатними і не використовуються;
- визнані економічні санкції – штрафи, пені, неустойки, що підлягають сплаті чи сплачені;
- нарахування резерву сумнівних боргів або списання дебіторської заборгованості, що не може бути погашена.

Таким чином, все, що не може бути визнане активом, списується на витрати;

2) витрати, що збільшують зобов'язання підприємства:

- заробітна плата;
- податки, збори, обов'язкові платежі;
- відрахування на обов'язкове та добровільне страхування;
- транспортні витрати;
- послуги сторонніх організацій (консультаційних, юридичних, медичних, аудиторських);
- оренда, витрати зв'язку, послуги з реклами, комунальні послуги, інше нарахування витрат, пов'язаних зі збільшенням зобов'язань.

Особливістю Положень Національних стандартів є те, що всі витрати, пов'язані зі звітним періодом, відноситимуться на витрати такого періоду. Навіть такі витрати, як крадіжки, сплачені штрафи, відноситимуться на рахунки обліку витрат, оскільки ці та подібні витрати пов'язані зі зменшенням або збільшенням зобов'язань – зменшують прибуток (неоподатковуваний), а відповідно зменшують і власний капітал.

Метою обліку собівартості продукції є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, а також контроль за використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів та інших витрат.

Дані обліку витрат на виробництво продукції використовуються для визначення результатів діяльності структурних підрозділів і підприємства в цілому, фактичної ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва, для планово-економічних і аналітичних розрахунків.

За місцем виникнення витрати на виробництво продукції групуються за цехами, дільницями, службами й іншими адміністративно відокремленими структурними підрозділами виробництв.

Залежно від характеру і призначення виконуваних процесів виробництво поділяється на основне, допоміжні та обслуговуючі виробництва і господарства.

До основного виробництва належать цехи, дільниці, що беруть безпосередню участь у виготовленні продукції.

Допоміжні виробництва призначені для обслуговування цехів основного виробництва: виконання робіт з ремонту основних засобів,

забезпечення інструментом, запасними частинами для ремонту обладнання, різними видами енергії, транспортними та іншими послугами. До них належать ремонтні цехи, експериментальні, енергетичні, транспортні та інші підрозділи.

До обслуговуючих виробництв і господарств (непромислового господарства) належать: неза заводський транспорт, житлово-комунальне господарство і культурно-побутові заклади, підсобні сільськогосподарські підприємства та інші структурні підрозділи, які не беруть участі у виробництві товарної продукції.

Всі витрати на виробництво включаються до собівартості окремих видів продукції, робіт, послуг (у тому числі окремих виробів, виготовлених за індивідуальним замовленням) або груп однорідних виробів.

Витрати на виробництво продукції класифікуються за елементами і статтями калькуляції.

Під елементами витрат розуміють економічно однорідні види витрат.

Витрати за статтями калькуляції – це витрати на окремі види виробів, а також витрати на основне і допоміжне виробництва.

За способами перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на прямі та непрямі.

До прямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом окремих видів продукції (на сировину, основні матеріали, купівельні вироби і напівфабрикати тощо), що можуть бути безпосередньо включені до їх собівартості.

До непрямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом декількох видів продукції (витрати на утримання та експлуатацію обладнання, загальновиробничі), що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг) за допомогою спеціальних методів. Непрямі витрати створюють комплексні статті калькуляції (тобто складаються з витрат, що включають декілька елементів), котрі відрізняються за функціональною роллю у виробничому процесі.

За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат останні поділяються на умовно-змінні та умовно-постійні.

До умовно-змінних витрат належать витрати, абсолютний розмір яких збільшується зі збільшенням обсягу випуску продукції та знижується з його зменшенням. До умовно-змінних витрат належать витрати на сировину і матеріали, купівельні комплектуючі вироби, напівфабрикати, технологічне паливо та енергію, на оплату праці працівникам, зайнятим у виробництві продукції (робіт, послуг), з відрахуванням на соціальні заходи, а також інші витрати.

Умовно-постійні – це витрати, абсолютний розмір яких із збільшенням (зменшенням) випуску продукції істотно не змінюється. До умовно-постійних належать витрати, пов'язані з обслуговуванням і

управлінням виробничою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва.

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) поділяються за календарними періодами на поточні й одноразові.

Поточні витрати, тобто постійні – це звичайні витрати, або витрати з періодичністю менше місяця.

Одноразові витрати – це одноразові витрати або витрати, які здійснюються періодично (періодичність більше місяця) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

Витрати на переробку (виробництво) запасів включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, а також постійні змінні виробничі накладні витрати.

Розподілення постійних виробничих накладних витрат базується на нормальній потужності виробничого устаткування, а змінні виробничі накладні витрати розподіляються на кожен одиницю виробництва на базі фактичного використання виробничих потужностей.

6.2. Групування та облік витрат за елементами і статтями калькуляції

Відповідно до Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 26.04.96 р. № 473, та Плану рахунків витрати, які включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), групуються за такими елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати; інші затрати.

Розглянемо групування витрат за статтями калькуляції.

Калькулювання (з лат. *calculatio* – обчислення) – це обчислення собівартості одиниці продукції, виконаних робіт і послуг, а також заготовельної собівартості матеріальних цінностей і засобів виробництва за елементами витрат. Калькуляції складають на продукцію основного і допоміжного виробництва щомісячно, за квартал і рік за цільовим призначенням. Розрізняють такі види калькуляції: планові (складають на основі прогресивних норм витрачання засобів виробництва та робочого часу й використовують як вихідні дані при встановленні цін), кошторисні (стосуються нових видів продукції, робіт і послуг для розрахунку відпускних цін) і нормативні (складають на основі існуючих норм використання засобів виробництва та робочого часу). Ці види калькуляції є попередніми, їх розробляють до початку виробництва продукції та використовують при складанні кошторису. Калькуляції, що за даними бухгалтерського обліку відображають фактичні витрати, називаються звітними. Вони потрібні для контролю за виконанням планових завдань із

собівартості продукції та для виявлення резервів подальшого зменшення витрат.

Калькуляції складають на кожному підприємстві за встановленим переліком статей витрат. Розрізняють калькуляції собівартості цехову, виробничу, повну, галузеву тощо.

Витрати, пов'язані з виробництвом і збутом (реалізацією) продукції (робіт, послуг), під час планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) групуються за відповідними статтями.

До наведеної типової номенклатури статей калькуляції міністерства за погодженням з Мінекономіки, Мінфіном і Мінстатом України можуть вносити зміни з урахуванням особливостей техніки та організації виробництва відповідної галузі і частки окремих видів витрат у собівартості продукції, а також об'єднувати декілька типових статей калькуляції в одну або виділяти з однієї типової статті декілька статей калькуляції. Наприклад, для хімічної, металургійної галузей перелік статей калькуляції доповнюється статтею «Супутне добування»; для нафтохімічної, деревообробної галузей з наведеного вище переліку не використовується стаття «Супутня продукція».

Згідно з П(С)БО 16 «Адміністративні витрати» (рахунок 92) не включаються до виробничої собівартості, а «Витрати на збут» (рахунок 93) – до повної собівартості продукції (робіт, послуг). Зібрані витрати на дебеті цих рахунків списуються на зменшення фінансових результатів.

Розглянемо складові типової номенклатури статей калькуляції.

До статті калькуляції «Сировина і матеріали» (субрахунок 201 замість рахунка 05) включається вартість:

– сировини і матеріалів, що входять до складу виготовлюваної продукції, створюючи її основу, або є необхідним компонентом для виготовлення продукції (робіт, послуг);

– купованих матеріалів, що використовуються у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) для забезпечення нормального технологічного процесу і пакування продукції.

До цієї ж статті належать витрати, пов'язані з використанням природної сировини, у частині відрахувань для покриття витрат на геологорозвідку і геологопошуки корисних копалин, на рекультивацію земель, плата за деревину, продану на пні, і за воду, що вибирається з водогосподарських систем у межах затверджених лімітів, а також платежі за використання інших природних ресурсів.

Витрати за статтею «Сировина і матеріали» включаються безпосередньо до собівартості окремих видів продукції та замовлень.

Витрати на куповані матеріали, що використовуються в процесі виробництва продукції (робіт, послуг) для забезпечення нормального технологічного процесу і пакування продукції, віднесення яких

безпосередньо до собівартості окремих видів продукції ускладнено, включаються до собівартості продукції у такому порядку:

- встановлюються норми витрат цих матеріалів на кожний вид продукції;

- відповідно до встановлених норм витрат і цін матеріалів визначаються кошторисні ставки на одиницю продукції, які періодично переглядаються відповідно до зміни норм витрат матеріалів або цін;

- фактичні витрати на зазначені матеріали включаються до собівартості окремих видів продукції, товарної продукції та незавершеного виробництва пропорційно до кошторисних ставок.

Допускається не встановлювати кошторисні ставки купованих матеріалів на одиницю продукції, а відносити їх фактичні витрати на собівартість пропорційно до витрат за нормою.

В окремих галузях промисловості стаття калькуляції «Сировина і матеріали» може бути деталізована з урахуванням характеру, структури й організації виробництва.

Так, у машинобудівельній, суднобудівельній, харчовій, окремих галузях хімічної та нафтохімічної промисловості можливе виділення в окрему комплексну статтю калькуляції напівфабрикатів власного виробництва. При цьому під напівфабрикатами власного виробництва розуміються продукти, одержані в окремих цехах, переділах, які ще не пройшли всі встановлені технологічним процесом операції та підлягають доопрацюванню у наступних цехах, переділах цього ж підприємства або комплектуванню у вироби.

Не належать до напівфабрикатів матеріали, виготовлені підприємством для власних потреб (металеві вироби, електроди, інструменти загального призначення тощо), які оприбутковуються на відповідному балансовому рахунку товарно-матеріальних цінностей і в подальшому обліку не відрізняються від придбаних.

До статті калькуляції «Придбані комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій» (субрахунок 202) включається вартість:

- придбаних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, що потребують монтажу або додаткової обробки на даному підприємстві;

- робіт і послуг виробничого характеру, які виконуються сторонніми підприємствами або структурними підрозділами підприємства, що не належать до основного виду діяльності.

До робіт і послуг виробничого характеру належать здійснення окремих операцій з виготовлення продукції, обробка сировини і споживчих матеріалів, часткова обробка напівфабрикатів і виробів тощо за умови, що ці послуги відносяться безпосередньо на собівартість конкретних видів продукції.

Вартість придбаних комплектуючих виробів, напівфабрикатів, робіт і послуг виробничого характеру включається безпосередньо до вартості окремих видів і замовлень.

Не відображається в даній статті калькуляції (а також у собівартості продукції) вартість комплектуючого обладнання, яке оплачується за рахунок замовника вище ціни за виріб, не потребує обробки й монтажу на підприємстві і не включається до його валової продукції.

До такого обладнання належить електрообладнання (готові машини або окремі технологічні вузли, що надходять від заводів-суміжників на завод, який є головним постачальником всього комплексу обладнання) установок для хімічних і нафтохімічних заводів, бурового обладнання тощо, що не потребує обробки й монтажу головним заводом ані у себе, ані у замовника, а також комплектуюче обладнання, що надійшло до замовника транзитом, проминувши завод головного постачальника, безпосередньо з заводів-суміжників, розрахунок за яке здійснює завод-головний постачальник.

У суднобудівельній промисловості в окрему статтю калькуляції виокремлюються контрагентські поставки і роботи. У цій статті відображається вартість механізмів і виробів, повністю закінчених підприємством-контрагентом і готових до монтажу на суднах, а також контрагентські роботи з монтажу суднового обладнання, електрообладнання суден тощо під час будівництва (ремонт) суден.

Розрахунок витрат здійснюється для кожного судна (замовлення) відповідно до переліку контрагентських поставок і робіт, передбачених у заводській нормативно-технічній документації.

Витрати за статтею калькуляції «Контрагентські поставки і роботи» безпосередньо включаються до собівартості окремих виробів і замовлень.

До статті калькуляції «Паливо та енергія на технологічні потреби» належать витрати на всі види палива (як одержані від сторонніх підприємств і організацій, так і виготовлені самим підприємством), безпосередньо використовувані у процесі виробництва продукції.

Витрати на сировину, матеріали, придбані комплектуючі вироби, напівфабрикати, паливо, енергію та інші матеріальні ресурси формуються виходячи з цін придбання, включаючи витрати на транспортування, зберігання і доставку, які здійснюються сторонніми організаціями, матеріальних витрат, пов'язаних з транспортною доставкою (у тому числі вантажно-розвантажувальні роботи) матеріальних ресурсів транспортом і персоналом підприємства, втрат від нестачі матеріальних цінностей у дорозі в межах норм природного збитку.

Транспортно-заготівельні витрати на сировину, матеріали, придбані комплектуючі вироби, напівфабрикати і паливо в окрему статтю калькуляції не виокремлюються, а включаються до вартості (статті) вказаних матеріальних ресурсів. Облік цих витрат ведеться за групами і підгрупами матеріальних ресурсів, що використовуються у виробництві, та

їх відносної величини щодо придбаних матеріалів (тверде паливо, рідке паливо, шихтові матеріали, скло, метали за групами тощо).

В окремих галузях промисловості (машинобудівній, деревообробній, нафтохімічній, харчовій тощо) можливе виділення транспортно-заготівельних витрат в окрему статтю витрат.

У статті калькуляції «Зворотні відходи» відображається вартість повернутих відходів, що відраховуються з суми матеріальних витрат, віднесеної на собівартість продукції.

До статті калькуляції «Основна заробітна плата» (субрахунок 661) належать витрати нарахованої основної заробітної плати відповідно до прийнятих підприємством систем оплати праці у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для працівників, зайнятих виробництвом продукції.

До статті калькуляції «Додаткова заробітна плата» (субрахунок 661) належать витрати нарахованої виробничому персоналу підприємства додаткової заробітної плати за працю понад визначені норми, за трудові успіхи й винахідництво і за особливі умови праці. Вона містить доплати, надбавки, гарантійні й компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

До статті калькуляції «Відрахування на соціальні заходи» (рахунок 65) належать: відрахування на єдиний соціальний внесок.

До статті калькуляції «Витрати, пов'язані з підготовкою й освоєнням виробництва продукції» (рахунки 20, 65, 66 та ін.) належать витрати:

- на підготовчі роботи в добувних галузях;
- збільшені витрати на виробництво нових видів продукції в період їх освоєння, включаючи перші видання книг, а також витрати, пов'язані з підготовкою і освоєнням випуску продукції, не призначеної для серійного або масового виробництва;
- освоєння нового виробництва, цехів і агрегатів (пускові витрати);
- винахідництво і раціоналізацію.

До статті калькуляції «Витрати, пов'язані з підготовкою й освоєнням виробництва продукції» у добувних галузях включаються дорозвідка родовищ, очищення території зони відкритих гірничих робіт, майданчиків для зберігання родючих шарів ґрунтів, що використовуються для наступної рекультивації земель, тощо.

Витрати, пов'язані з освоєнням нових видів продукції, належать до витрат майбутніх періодів (рахунок 39) і включаються до собівартості виробів частинами протягом встановленого (не більше дворічного) терміну з моменту початку їх серійного або масового випуску, виходячи з кошторису цих витрат і кількості продукції, що випускається за цей період.

До статті «Загальновиробничі витрати» (рахунок 91) включаються витрати згідно з Положенням (стандартом) 16:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, дільницями тощо; виплати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи робітників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, придбаних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу, відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників і апарату управління виробництвом, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

- витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього природного середовища;

- інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо пропорційно (або майже прямо пропорційно) до змін обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітної періоду.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування й управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні виробничі накладні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні

загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичний розмір.

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюється підприємством.

Наприкінці кожного місяця (або кварталу) рахунок 91 закривається, а сума розподілених загальновиробничих витрат списується на дебет рахунків 23 «Виробництво» і 90 «Собівартість реалізації».

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються адміністративні витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством. До них належать:

- загальні та корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

До статті калькуляції «Втрати внаслідок технічно неминучого браку» належать:

- вартість остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, напівфабрикатів);
- вартість матеріалів, напівфабрикатів (деталей), зіпсованих під час налагодження обладнання, у випадках зупинки чи простою обладнання або з причини вимкнення енергії;
- вартість скляних, керамічних і пластмасових виробів, розбитих під час транспортування на виробництві;
- витрати на усунення технічного неминучого браку.

Не вважаються браком продукти, вироби, напівфабрикати, виготовлені за особливими підвищеними технічними вимогами, у тому

випадку, коли вони не відповідають цим вимогам, але відповідають стандартам чи технічним умовам на аналогічні продукти, або вироби широкого вжитку.

Не належать до браку втрати від сортності, тобто від переведення продукції у нижчий сорт за якістю.

До технічного неминучого браку у виробництві належать напівфабрикати – деталі, вузли, вироби, які з технологічних причин не відповідають вимогам нормативно-технічної документації і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після усунення недоліків.

До статті калькуляції «Супутня продукція» включається вартість супутньої продукції, одержаної водночас з основним (цільовим) продуктом, тобто в єдиному технологічному процесі. Ця продукція за якістю відповідає встановленим стандартам або технічним умовам, приймається відділом технічного контролю і призначена для подальшої переробки або відпускання стороннім підприємствам.

Перелік супутньої продукції наведено у додатку 9 до Положення 473.

На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» згідно з Положенням (стандартом) 16 відображаються:

- витрати на дослідження та розроблення відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні витрати»;
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для потреб бухгалтерського обліку іноземної валюти визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для потреб бухгалтерського обліку складається з їхньої вартості і витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від змін курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі і витрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, недоутримки;
- витрати на виплату матеріальної допомоги, на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

Наприкінці місяця або кварталу ці витрати списуються з рахунка №94 в дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

До «Витрат на збут» (дебет рахунка 93) належать витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів), а саме:

- витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам та інші витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів);
- витрати на пакувальні матеріали та ремонт тари;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- оплата праці та комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту та складів, водіям тощо;
- витрати на відрядження працівникам зі збуту;
- оренда, податки, страхування, амортизація, ремонт та утримання основних засобів відділу збуту, складів, транспортних засобів, демонстраційних залів тощо;
- гарантійне обслуговування покупців;
- оплата послуг збутових, посередницьких, зовнішньоторгових організацій тощо, пов'язаних з транспортуванням продукції (товарів), відповідно до умов договору (базису) поставки.

Наприкінці місяця витрати на збут (рахунок 93) списуються в дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» дано визначення термінам:

- елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат;
- непрямі витрати – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом;
- нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом декількох років чи операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва;
- об'єкт обліку витрат – продукція, роботи, чи послуги і діяльності підприємства, що вимагають визначення пов'язаних з їхнім виробництвом (виконанням) витрат.

6.3. Облік витрат на перевезення та їх завдання

Облік витрат повинен забезпечити:

- формування повної і достовірної інформації про фактичні витрати на перевезення, виготовлення продукції, виконання робіт і надання послуг для обґрунтування управлінських рішень, а також для використання цієї інформації зацікавленими організаціями;
- контроль за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів відповідно до затверджених норм і нормативів;
- своєчасне запобігання негативних явищ у господарській діяльності, виявлення та мобілізацію внутрішньогосподарських резервів забезпечення фінансової стійкості;

- відповідність витрат одержуваним доходам.

Облік експлуатаційних витрат відповідно до діючої класифікації здійснюється:

- за економічним змістом (прямі, загальновиробничі, адміністративні);

- способом включення витрат у собівартості об'єктів, що підлягають калькулюванню (прямі, непрямі);

- ступенем залежності об'єкта перевезень (залежні, тобто умовно змінні, та незалежні, тобто умовно постійні).

За способом деталізації експлуатаційних витрат існують статті витрат та елементи витрат.

Стаття витрат визначає направлення витрат та показує, на що витрачено кошти. Статті витрат містять витрати підприємства на одну або сукупність певних операцій.

Специфіка роботи структурних підрозділів полягає в тому, що одні підприємства виконують перевезення для іншого підприємства однієї залізниці. Так, наприклад, локомотивні депо виконують маневрові роботи на станціях, можуть також виконувати поточний ремонт локомотивів, що належать до іншого депо тієї саме залізниці, тощо.

Витрати залізниць з перевезеннях (експлуатаційні витрати) – це грошове вираження витрат з переміщення вантажів і пасажирів. До складу експлуатаційних витрат включають вартість матеріалів, палива, електроенергії, нараховані суми амортизаційних відрахувань, заробітної плати.

Експлуатаційні витрати є одним з найважливіших показників госпрозрахункової діяльності, вони служать основою для визначення фінансових результатів і собівартості перевезень. Тому економічне використання засобів на перевезення, недопущення перевитрат і втрат, ліквідація непродуктивних витрат є істотним резервом зниження експлуатаційних витрат і підвищення ефективності роботи транспорту.

За економічним змістом експлуатаційні витрати (як витрати виробництва транспортної промисловості) залежно від їх зв'язку з технологічним процесом переміщення вантажів і пасажирів прийнято поділяти на основні і загальногосподарські. Основними є витрати, без яких процес виробництва неможливий, наприклад заробітна плата машиністів і бригад поїздів, електроенергія для тяги поїздів, амортизаційні відрахування з вартості рухомого складу, залізничної колії тощо. На відміну від основних, загальногосподарські витрати обумовлені обслуговуванням транспортних процесів і управління ними. Це витрати з обслуговування основних засобів загального призначення, заробітна плата виробничого і цехового персоналу, а також заробітна плата та інші витрати апарату управління.

Залежно від способу включення витрат до собівартості калькульованих об'єктів розрізняють прямі і непрямі витрати.

Прямі витрати – це ті витрати, які безпосередньо конкретною працею відносяться на певний вид робіт без додаткових розрахунків: витрати пасажирського господарства прямо переносяться на собівартість пасажирських перевезень.

Непрямі витрати – пов'язані зі здійсненням кількох видів робіт і розподіляються за документарними розрахунками: витрати господарства колії належать до вантажних і пасажирських перевезень пропорційно обсягам робіт. Розподіл здійснюють пропорційно заздалегідь установленому показнику. Найчастіше для цього використовують суму основної заробітної плати виробничих робітників. На підприємствах залізничного транспорту непрямими найчастіше є загальногосподарські витрати, а також деякі види основних витрат. Зазвичай їх розподіляють спочатку між видами діяльності - перевезеннями і підсобно-допоміжною діяльністю, а потім між калькульованими об'єктами.

Експлуатаційні витрати різною мірою залежать від зміни обсягу роботи порівняно з планом. Розмір одних витрат при збільшенні або зменшенні обсягу роботи змінюється прямо пропорційно цьому збільшенню або зменшенню, а інші - залишаються майже без змін. Тому перші називаються залежними (умовно змінними), а другі – незалежними (умовно постійними) витратами. Тобто всі витрати поділяються за зв'язком із обсягами робіт на 2 групи:

1. Змінні витрати, які залежать від зміни обсягу робіт – перевезень: витрати на паливо, електроенергію, на зарплату відрядникам, ремонт і експлуатацію машин, на комплектуючі та ін.

2. Умовно-постійні витрати – мало залежать від зміни обсягу перевезень: витрати на зарплату ДСП, на матеріали для стрілочних переводів, снігоборотьбу, водопостачання.

За способом деталізації експлуатаційних витрат у плані і обліку розрізняють статті витрат і елементи витрат.

Стаття витрати містить витрати підприємства на одну або сукупність певних операцій.

Найменування статей і короткий перелік, які враховуються за кожною окремою статтею, викладено в Номенклатурі витрат з основної діяльності підприємств залізничного транспорту, затвердженій наказом Укрзалізниці від 21.08.2007 р. № 417-Ц.

Номенклатура витрат з основної діяльності залізничних доріг використовується для калькуляції собівартості перевезень, а також аналізу виконання плану з витратами виробництва. В основі побудови номенклатури лежить П(С)БО 16. У цьому документі виділяють витрати з основної і підсобно-допоміжної діяльності.

Витрати з перевезень і всіх видів допоміжної діяльності групуються за такими економічними елементами:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;

- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

До складу елемента „Матеріальні витрати” включається вартість витрачених у процесі перевезень і допоміжному виробництві:

- матеріалів;
- палива та енергії;
- запасних частин;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

У зв'язку з великою питомою вагою витрат на електроенергію і паливо, особливо на тягу поїздів, на залізничному транспорті елемент „матеріальні витрати” поділено на три складові частини – матеріали, паливо, електроенергія.

До складу елемента „Витрати на оплату праці” включається заробітна плата за окладами і тарифами, доплати та надбавки до тарифних ставок та окладів, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До складу „Відрахування на соціальні заходи” включаються відрахування до Пенсійного фонду згідно з Законом України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування”.

До складу „Амортизація” включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До складу елемента „Інші операційні витрати” включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених вище, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування, оплата рахунків за виконаний капітальний і поточний ремонт екіпірувальних пристроїв і механізмів тощо.

Групування витрат за вказаними елементами здійснюється по кожній статті.

Експлуатаційні витрати, пов'язані з виконанням подібних робіт, підрозділ-виконавець відображає за рахунком 23 ”Перевезення” як експлуатаційні витрати, що виникли при виконанні власного плану перевезень, з деталізацією за статтями та елементами витрат. Однак компенсація витрат виконавцем у цьому випадку здійснюється по-різному. На виконані роботи для власних потреб витрати компенсує фінансова служба залізниці, до складу якої входить підрозділ-виконавець, згідно з затвердженими кошторисами. На роботи, виконані для підрозділа-замовника, компенсація витрат здійснюється самим підрозділом-

виконавцем, виходячи з установлених розрахункових цін. У даному випадку підрозділ веде розрахунки через банк:

Дебет субрахунка 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”;
Кредит субрахунка 703 “Доход від реалізації робіт і послуг”.

Експлуатаційні витрати, пов’язані з виконанням власного плану перевезень, підрозділ-замовник відображає за дебетом рахунка 23 “Перевезення”. Суму заборгованості за виконані підрозділом-підрядником перевезення відображаються бухгалтерським записом:

Дебет субрахунка 703 “Доход від реалізації робіт і послуг”;

Кредит субрахунка 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”.

Синтетичний облік прямих витрат з перевезень ведеться на однойменному рахунку 23. Отже, прямі витрати, пов’язані безпосередньо з виконанням робіт та наданням послуг, списуються в дебет рахунка 23 з кредиту рахунків виробничих запасів, розрахунків з персоналом з оплати праці та ін. За кредитом рахунка 23 списуються готові роботи, тобто відображаються суми фактичної собівартості виконаних підрозділом робіт. Залишок за дебетом рахунка вказує на суму незавершеного виробництва. Такий залишок підрозділ відображає в розд. 2 активу балансу. Аналітичний облік рахунка 23 “Прямі витрати на перевезення” ведеться за дебетом за видами робіт або за статтями витрат згідно з Номенклатурою, а за кредитом – за видами або групами робіт. Ці дані використовуються в управлінському обліку для складання звітних калькуляцій.

Синтетичний облік прямих витрат на перевезення в підрозділі наведений у табл. 6.1.

Таблиця 6.1

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Нараховано заробітну плату робітникам, бригадирам колії, мостовим обхідникам, черговим по переїзду	2336	6610
Зроблено нарахування на заробітну плату	2336	6500
Нараховано заробітну плату екіпірувальникам тепловозів	2365	6610
Зроблено відрахування на соціальні заходи	2365	6500
Списано матеріали та запчастини на виконання робіт	2336	2010-2015
	2365	2010
Списано паливо на виконання робіт колійним обладнанням	2336	2030-2031
Прийнято до сплати рахунки за електроенергію, витрачену для колійного обладнання, переїздів, освітлення платформ	2336	6312
Створено резерв на оплату відпусток працівникам основного виробництва	2336	4470
Відображено витрати, пов’язані з виконанням робіт та наданням послуг підрозділам своєї залізниці (згідно з авізо)	2336	6834
Інші витрати (з утримання колії, переїздів, штучних споруд)	2336	6310

6.4. Номенклатура витрат основної діяльності залізниць

На сучасному етапі функціонування залізничного транспорту стала актуальною проблема забезпечення ефективності залізничної галузі на ринку транспортних послуг. У зв'язку з цим необхідним стає розроблення Номенклатури витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України з урахуванням необхідності перетворення залізничного транспорту на ринково орієнтовану конкурентоспроможну галузь. Номенклатура витрат розроблена з урахуванням п. 5 Концепції Державної програми реформування залізничного транспорту щодо розмежування в системі залізничного транспорту природно-монопольного і конкурентного секторів, створення умов для демонополізації окремих сфер діяльності галузі та розвитку конкуренції, забезпечення доступності інфраструктури залізниць для користувачів і створення прозорої фінансово-економічної моделі суб'єкта господарювання, створеного в процесі реформування залізничної галузі.

Номенклатура витрат з основної діяльності залізниць використовується для калькуляції собівартості перевезень, а також аналізу виконання плану з витрат виробництва. В основі побудови Номенклатури лежить П(С)БО 16.

У цьому документі виділяють витрати з основної та підсобно-допоміжної діяльності. Номенклатура витрат має 3 розділи:

Розділ 1. Перелік і склад статей.

Розділ 2. Основні принципи розподілу витрат між вантажними та пасажирськими перевезеннями та порядок їх розподілу.

Розділ 3. Групування статей витрат за галузевими господарствами та основними видами економічної діяльності залізничного транспорту.

Найменування статей і їх перелік, які враховуються за кожною окремою статтею, викладено в Номенклатурі витрат з основної діяльності підприємств залізничного транспорту в першому розділі.

Другий розділ Номенклатури витрат виділяє основні принципи розподілу витрат між вантажними і пасажирськими перевезеннями на сучасному етапі функціонування залізничного транспорту. До цих принципів відносять відповідність вимогам об'єктивних законів, що діють у ринковій економіці, комплексність, пропорційність, інформаційність, науковість, комерційну спрямованість, правове забезпечення.

Принцип відповідності вимогам об'єктивних законів, що діють у ринковій економіці, реалізується через спрямованість методології розподілу витрат між вантажними та пасажирськими перевезеннями на створення економічних умов для виникнення та розвитку конкуренції в потенційно конкурентному секторі залізничного транспорту, завдяки чому відбувається подальше удосконалення відносин економічної власності відповідно до рівня й характеру продуктивних сил усередині залізничної

галузі та забезпечується адаптація залізничного транспорту до функціонування в зовнішньому середовищі, яке постійно змінюється.

Принцип комплексності передбачає, що розподіл витрат між вантажними та пасажирськими перевезеннями має здійснюватися планомірно та пропорційно в часі з усебічним врахуванням особливостей кожного виду перевезень і ступенем його впливу на формування загальних витрат з перевезень.

Принцип пропорційності реалізується через свідоме формування методології розподілу витрат між вантажними та пасажирськими перевезеннями, яка забезпечує об'єктивне віднесення витрат на види перевезень.

Згідно з принципом інформаційності при розподілі витрат між вантажними та пасажирськими перевезеннями мають формуватися окремі статті витрат із вантажних та окремі статті витрат із пасажирських перевезень.

Відповідно до принципу науковості при розподілу витрат між вантажними та пасажирськими перевезеннями мають бути проведені наукові дослідження з метою встановлення впливу як вантажних, так і пасажирських перевезень на величину витрат по тих роботах, які виконуються як у вантажному, так і в пасажирському русі.

Відповідно до принципу комерційної спрямованості витрати необхідно обґрунтовано відносити на той чи інший вид перевезень.

Відповідно до принципу правового забезпечення розподіл витрат між вантажними та пасажирськими перевезеннями має ґрунтуватися на чинному законодавстві з урахуванням вимог пакета директив ЄС щодо залізничного транспорту.

Формування витрат за видами економічної діяльності та їх розподіл забезпечить прозорість витрат за видами перевезень і дозволить сформувати ефективний механізм державного регулювання ціноутворення на залізничному транспорті.

Для виконання п. 5 Концепції Державної програми реформування залізничного транспорту України та для забезпечення поступового переходу від переважно функціонально-територіального принципу організації діяльності залізничного транспорту України до функціонального принципу необхідно здійснити класифікацію витрат з основної діяльності залізничного транспорту за такими основними видами економічної діяльності:

- 1) пасажирські перевезення у внутрішньодержавному й міжнародному сполученнях;
- 2) пасажирські перевезення в приміському та регіональних сполученнях;
- 3) вантажні перевезення;
- 4) утримання інфраструктури;
- 5) локомотивна тяга;
- 6) ремонт рухомого складу.

Номенклатура витрат передбачає групування витрат із зазначених вище основних видів економічної діяльності. Ряд прямих специфічних витрат безпосередньо відноситься на певний вид економічної діяльності (вид перевезень). Витрати, які не можуть бути віднесені прямо на відповідний вид діяльності, розподіляються між ними пропорційно величинам вимірників-розподільників. Загальновиробничі та адміністративні витрати розподіляються між основними видами діяльності пропорційно раніше розподіленим витратам на оплату праці.

Структурні підрозділи для планування та обліку витрат використовують статті прямих виробничих витрат за наявності в них відповідних видів робіт.

Якщо прямі витрати структурного підрозділу пов'язані з одним видом діяльності, то й загальновиробничі та адміністративні витрати зазначеного підрозділу повністю відносяться до цього ж виду діяльності.

У розд. 3 Номенклатури витрат у табличній формі наводиться інформація щодо:

- співставлення номерів статей Номенклатури витрат, затвердженої наказом Укрзалізниці від 10.02.2000 № 57-Ц і ново розробленої;
- групування статей витрат за галузевими господарствами залізничного транспорту;
- групування статей витрат за основними видами економічної діяльності залізничного транспорту;
- система формування витрат за видами перевезень.

6.5. Синтетичний облік витрат на перевезення

Для обліку витрат з перевезень у локомотивному господарстві використовується субрахунок 2311 „Перевезення”.

За дебетом цього субрахунка відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, безпосередньо пов'язані з процесом перевезень, за кредитом – суми фактичної виробничої собівартості виконаних послуг, списані у дебет субрахунка 9030 „Собівартість реалізованих послуг з перевезень”.

Аналітичний облік за субрахунком 2311 „Перевезення” ведеться за видами тяги і статтями витрат згідно з Номенклатурою витрат та за економічними елементами: матеріали, паливо, електроенергія, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати.

Витрати, пов'язані з роботою електровозів у пасажирському, вантажному та господарському русі, при виконанні маневрової роботи в колійному господарстві, витрати з технічного обслуговування, екіпірування та ремонту електровозів враховуються за ст. 60 та 70 Номенклатури витрат.

За ст. з 77 по 89 враховуються витрати, пов'язані з роботою електросекцій.

Витрати, пов'язані з роботою тепловозів у пасажирському, вантажному та господарському русі, на маневрах, у колійному господарстві, витрати з технічного обслуговування, екіпірування та ремонту тепловозів враховуються за статтями Номенклатури витрат з 95 по 111.

Витрати з роботи дизельних поїздів, їх обслуговування та ремонту враховуються за статтями Номенклатури витрат з 112 по 124.

Витрати з утримання та ремонту паровозів враховуються за статтями Номенклатури витрат зі 130 по 136.

За ст. 137 „Ремонт основних засобів” враховуються витрати на ремонт основних засобів (крім електровозів, електросекцій, тепловозів, дизельних поїздів, паровозів) для підрозділів своєї залізниці.

Враховані за цією статтею витрати передаються повідомленням (авізо) власнику основних засобів та відображаються за дебетом субрахунка 683 „Внутрішньогосподарські розрахунки” та кредитом субрахунка 2311 „Перевезення”.

На ст. 138 „Списання облікової вартості старопридатних запасів” відноситься облікова вартість старопридатних запасів при їх використанні на ремонт чи інше поліпшення основних засобів.

До виробничої собівартості послуг з перевезень локомотивного господарства включають:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Прямі матеріальні витрати – це витрати, до складу яких включається вартість матеріалів, палива та електроенергії, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Витрати матеріалів – це мастильні, підбивні, обтиральні матеріали, матеріали для освітлення локомотивів і ручних сигналів локомотивних бригад, матеріали для миття і витирання локомотивів, для ремонту і змащування екіпірувальних пристроїв та механізмів, пісок для пісочниць, матеріали і запасні частини, витрачені для ремонту локомотивів і під час профілактичного огляду і поточного утримання паровозів та інші витрачені матеріали.

При відпускання запасів у виробництво оцінка їх здійснюється за методом ФІФО, за яким запаси, що першими відпускаються у виробництво, оцінюються за собівартістю перших за часом надходження. Такий порядок оцінки запасів при відпусканні їх у виробництво встановлено Обліковою політикою Укрзалізниці.

До елемента „Матеріали” належить також вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів, що списуються на витрати при передачі їх в експлуатацію, термін використання яких не більше одного року.

Витрати матеріалів при виконанні процесу перевезень відображаються за дебетом субрахунка 2311 „Перевезення” і кредитом субрахунків 2010 „Матеріали”, 2015 „Мастильні матеріали”, 2092 „Інші матеріали”.

Вартість запасних частин, витрачених для ремонтів локомотивів депо приписки, відображається за дебетом субрахунка 2311 „Перевезення” і кредитом субрахунків 2017 „Запасні частини” та 2072 „Модусні запчастини”.

За елементом „Паливо” враховуються витрати вугілля, дизельного палива та інших видів палива, використаних для поїзної і маневрової роботи тепловозів, для сушіння піску та підігрівання палива, яке подається на тепловози, паливо, витрачене тепловозами при технічному обслуговуванні та ремонті, паливо для поїзної та маневрової роботи паровозів та інші витрати палива.

Вартість палива, витраченого для поїзної та маневрової роботи, для сушіння піску, під час ремонту тепловозів, відображається за дебетом субрахунка 2311 „Перевезення” і кредитом субрахунка 203 „Паливо”.

За елементом витрат „Електроенергія” враховується використана електроенергія для тяги поїздів, на проведення маневрової роботи і господарського руху, для екіпірувальних пристроїв та акумуляторів, для освітлення, опалення локомотивів, для випробування двигунів та інше.

Вартість електроенергії, витраченої для тяги поїздів та іншої роботи, відображається за дебетом субрахунка 2311 „Перевезення” і кредитом субрахунка 6834 „Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами”.

Прямі витрати на оплату праці – це витрати, до яких включаються заробітна плата за окладами і тарифами, надбавки та доплати до тарифних ставок і посадових окладів, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До прямих витрат належить заробітна плата робітників локомотивних бригад, зайнятих у відповідному русі, робітників, бригадирів, включаючи звільнених, зайнятих екіпіруванням, технічним обслуговуванням і ремонтом локомотивів, робітників, зайнятих прибиранням електросекцій та дизельних поїздів і профілактичним оглядом паровозів, та інших працівників, зайнятих на роботах з перевезень, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Прямі витрати з оплати праці відображаються за дебетом субрахунка 2311 „Перевезення” та кредитом субрахунка 661 „Розрахунки за заробітною платою”.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, надбавка за роз'їзний характер роботи, оплата рахунків за поточний ремонт екіпірувальних пристроїв і механізмів, оплата рахунків за ремонт локомотивів, проведений у депо інших залізниць, оплата за ремонт локомотивних радіостанцій, які знаходяться на балансі депо, та інші витрати.

Відрахування на соціальні заходи відображаються за дебетом субрахунка 2311 „Перевезення” і кредитом рахунка 65 „Розрахунки за страхуванням”.

Амортизація необоротних активів відображається за дебетом субрахунка 2311 „Перевезення” і кредитом рахунка 13 „Знос (амортизація) необоротних активів”.

До виробничої собівартості послуг з перевезень також належать змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Загальновиробничі витрати – це накладні витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, бригадами та іншими підрозділами депо, а також витрати на утримання резервного рухомого складу, внутрішнього транспорту та експлуатацію машин і обладнання.

Ці витрати враховуються на рахунку 91 „Загальновиробничі витрати”. За дебетом цього рахунка відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 „Виробництво” та 90 „Собівартість реалізації”.

Аналітичний облік за рахунком 91 „Загальновиробничі витрати” ведеться згідно з Номенклатурою витрат за статтями з 500 по 529 та економічними елементами в розрізі двох субрахунків 911 „Загальновиробничі витрати з перевезень” та 912 „Загальновиробничі витрати з допоміжної діяльності”.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні, що залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності, і змінні, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Перелік постійних і змінних загальновиробничих витрат наводиться в дод. 4 до Облікової політики Укрзалізниці.

Змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати списуються з кредиту рахунку 91 „Загально виробничі витрати” в дебет рахунку 23 „Виробництво”.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат пропорційно сумі прямих витрат на оплату праці з урахуванням фактичного обсягу виробництва.

Постійні загальновиробничі витрати поділяються на розподілені і нерозподілені. Постійні розподілені загальновиробничі витрати – це загальновиробничі витрати, які розподіляються на кожний об'єкт

пропорційно сумі заробітної плати, віднесеної до виробничої собівартості, при нормальній потужності бази розподілу (у межах плану).

Якщо фактична сума бази розподілу менша від планової, то виникає сума нерозподілених постійних загальновиробничих витрат, яка включається до складу собівартості реалізованої продукції (списується в дебет рахунка 90 „Собівартість реалізації“).

Закриття субрахунка 2311 „Перевезення” проводиться шляхом списання витрат з перевезень на субрахунок 9030 „Собівартість реалізованих послуг з перевезень”.

Згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку окремих господарських операцій в основній діяльності залізничного транспорту, затверджених наказом Укрзалізниці від 31.01.03 р. № 29-ЦЗ, витрати, пов'язані з виконанням робіт локомотивами для інших залізниць України, відображаються в депо приписки локомотивів на субрахунок 2311 „Перевезення” на відповідних статтях розд. I „Прямі витрати по перевезеннях” Номенклатури витрат і по внутрішньогосподарських розрахунках не передаються, крім роботи локомотивів у колійному господарстві на ремонті колії.

Витрати локомотивного депо з забезпечення роботи локомотивів на ремонті колії в підрозділах колійного господарства своєї залізниці відображаються за дебетом субрахунка 2311 „Перевезення” на статтях розділу I „Прямі витрати по перевезеннях” Номенклатури витрат:

- 64 „Робота електровозів у колійному господарстві”;
- 99 „Робота тепловозів у колійному господарстві”.

На підставі довідки колійної машинної станції щодо відпрацьованих локомотиво-годин для дистанції колії своєї залізниці локомотивне депо повідомляє шляхом виписування авізо дистанціям колії витрати з експлуатації локомотивів з відображенням за кредитом субрахунка 2311 „Перевезення” і дебетом субрахунка 6834 „Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами”.

Витрати з надання послуг залізницям іноземних держав (робота локомотивів і локомотивних бригад, відпущена електроенергія) відображаються за дебетом субрахунка 2311 „Перевезення” за елементами витрат на відповідних статтях розд. I „Прямі витрати по перевезеннях” Номенклатури витрат і кредитом рахунків 13, 20, 22, 65, 66, 68 та інші. На підставі розрахункових відомостей (рахунків) локомотивне депо відображає ці витрати за дебетом рахунка 2337 „Міжнародні перевезення” за елементом „Інші витрати” та кредитом субрахунка 2311 „Перевезення”.

Локомотивні та моторвагонні депо, на балансі яких обліковуються локомотиви або моторвагонний рухомий склад, витрати з їх ремонту, відображаються на субрахунок 2311 „Перевезення” за відповідними статтями витрат розд. I „Прямі витрати по перевезеннях” Номенклатури витрат за певними економічними елементами.

При виконанні ремонту локомотивів або моторвагонного рухомого складу, приписаних до іншого підрозділу своєї залізниці, виконавець витрати з ремонту відображає за дебетом субрахунка 2311 „Перевезення” за елементами витрат. Виконавець ремонтних робіт випишує випишує власнику відремонтованих локомотивів та/або моторвагонного рухомого складу повідомлення (авізо) та відображає за дебетом субрахунка 6834 „Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами” та кредитом субрахунка 2311 „Перевезення”. Підрозділ залізниці, для якого виконувався ремонт локомотивів та/або моторвагонного рухомого складу, суму витрат з ремонту на підставі одержаного повідомлення (авізо) відображає за дебетом відповідного субрахунка обліку витрат рахунка 23 „Виробництво” за елементом „Інші витрати” та кредитом субрахунка 6834 „Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами”.

Далі в табл. 6.2. наведені бухгалтерські записи з обліку виробничої собівартості перевезень.

Таблиця 6.2

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн
1	2	3	4	5
1	Нарахована заробітна плата робітникам локомотивних бригад	2311	661	43191,00
2	Проведено відрахування на соціальні заходи	2311	65	16520,00
3	Віднесено на витрати використані мастильні, підбівні, обтиральні та інші матеріали при роботі тепловозів та електровозів у пасажирському, вантажному і господарському русі	2311	2010, 2015, 2092, 2093, 2094	29287,00
4	Віднесено на витрати використане паливо, витраченого для поїзної і маневрової роботи	2311	203	91198,00
5	Прийнято рахунок за електроенергію, використану на тягу поїздів, на проведення маневрової роботи і господарського руху, для освітлення, опалення локомотивів	2311	6834	41659,00
6	Відображені інші витрати з перевезень	2311	68	-12437,00

1	2	3	4	5
7	Акцептовані рахунки за ремонт основних засобів	2311	6834	1569,00
8	Списана сума фактичної виробничої собівартості перевезень	9030	2311	287751,00
9	Списана собівартість перевезень на фінансові результати	791	9030	287751,00

Субрахунок 9030 „Собівартість реалізованих послуг з перевезень” у кінці звітної періоду повністю закривається та списується на рахунок 79 „Фінансові результати”.

6.6. Облік загальновиробничих витрат

До складу загальновиробничих витрат включаються:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, ділянками; відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, ділянками; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, ділянок);
- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, лінійного) призначення;
- витрати на зміст, експлуатацію і ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів, загальновиробничого призначення;
- витрати на удосконалення технології й організації виробництва;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення й інший зміст виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників і апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами і якістю продукції, робіт, послуг);
- витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього середовища;
- інші витрати (утрати від браку, оплата простоїв).

Облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Відображення в обліку таких витрат наведено в табл. 6.3.

Таблиця 6.3

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списано витрати з оплати праці загальновиробничого персоналу	9113	6610
2	Здійснено нарахування на заробітну плату загальновиробничого персоналу	9113	6500
3	Списано на витрати суми з підготовки кадрів	9113	6310 685
4	Списано на витрати періоду частку витрат майбутніх періодів (вартість придбаних бланків)	9113	3900
5	Списано на витрати періоду частку витрат майбутніх періодів (оплачену вартість страховки автотранспорту)	9113	3910
6	Списано витрати за постачання електроенергії та води	9113	6312
7	Списано на витрати внутрішньогосподарські розрахунки (перевірка діелектричних рукавичок, технічна література, підготовка кадрів, перевірка шаблонів, опалення та ін.)	9113	6834
8	Списано витрати на відрядження виробничого персоналу згідно з авансовими звітами	9113	372
9	Витрати, пов'язані з технікою безпеки і виробничою санітарією	9113	6310 685
10	Інші витрати, пов'язані з охороною праці	9113	6310 685
11	Витрати з охорони навколишнього середовища	9113	6310 685
12	Витрати на матеріали та паливо для внутрішнього транспорту	9113	2030
13	Витрати, пов'язані з роботою та утриманням обладнання	9113	2010
14	Списано запасні частини на ремонт колії	9113	207

6.7. Облік витрат, які не входять до виробничої собівартості

Витрати, які не входять до виробничої собівартості, поділяються на адміністративні, витрати на збут та інші операційні витрати.

До адміністративних витрат належать такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування і керування підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів);

- витрати на службові відрядження і зміст апарату керування підприємством та іншим загальногосподарським персоналом;

- витрати на зміст основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

- винагорода за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна);

- витрати на зв'язок (поштовий, телеграфний, телефонні, факс);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори й інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів і обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування й інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

Облік адміністративних витрат ведеться на однойменному синтетичному рахунку 92 «Адміністративні витрати» у розділі елементів витрат за кожною статтею Номенклатури кошторису, а наприкінці звітного періоду списують на рахунок фінансових результатів 79 «Фінансові результати».

Наприклад, синтетичний облік адміністративних витрат за рахунком 92 у діяльності підрозділу наведено в табл. 6.4.

Таблиця 6.4

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис	
		Дт	Кт
1	Нараховано заробітну плату апарату управління дистанцією	9213	6610
2	Зроблено нарахування на заробітну плату апарату управління	9213	6500
3	Створено резерв на оплату відпускних працівникам апарату управління	9213	447
4	Списано матеріали: - на утримання службових легкових автомобілів - утримання основних засобів адміністративного призначення - інші витрати адміністративного призначення	9213	2010
5	Списано паливо на утримання службових легкових автомобілів	9213	2030
6	Списано витрати на електроенергію з утримання будівлі апарату управління	9213	6310
7	Списано на витрати суми з внутрішньогосподарських розрахунків (послуги з супроводу програмного забезпечення, міжміські розмови)	9213	6834
8	Списано на витрати суми на відрядження працівників апарату управління	9213	372
9	Списано витрати з надбавок за роз'їзний характер роботи	9213	6610
10	Списано інші витрати з утримання легкових автомобілів	9213	685
11	Списано інші витрати з утримання основних засобів адміністративного призначення	9213	685

До складу інших операційних витрат належать:

- витрати на дослідження і розроблення відповідно до положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;
- собівартість реалізованої іноземної валюти, що для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахування іноземної валюти в грошову одиницю, яка є еквівалентом, виражена в грошовій одиниці України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, що для цілей бухгалтерського обліку складається з їхньої облікової вартості і витрат, пов'язаних з їхньою реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості і відрахування в резерв сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці;
- втрати від забезпечення запасів;
- нестачі й утрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, недоутримки;
- витрати на виплату матеріальної допомоги, на зміст об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

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

До складу інших операційних витрат включаються деякі витрати, що оплачуються централізовано Міністерством, але за рахунок залізниць. До таких витрат належать витрати на утримання Головного обчислювального центру, центральної станції зв'язку та інших організацій, що обслуговують мережу залізниць. Фактичну суму цих витрат Міністерство щомісяця передає на дороги пропорційно обсягу перевезень.

Згідно з авізо фінансова служба відображає прийняту суму загальногалузевих витрат бухгалтерським записом:

Дебет субрахунка 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки" (з підприємствами);

Кредит субрахунка 682 "Внутрішні розрахунки" (з Укрзалізницею).

Підприємство згідно з авізо фінансової служби списує загальногалузеві витрати на перевезення:

Дебет рахунка 23 "Виробництво";

Кредит субрахунка 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки" (з НФ).

Найважливішим завданням обліку операційних витрат є контроль за додержанням кошторису витрат. Цей контроль здійснюється як за кожною статтею, так і за кожним елементом витрат. У номенклатурі витрат статті інших операційних витрат містяться в розділі V, в якому включені такі статті.

Синтетичний облік інших операційних витрат здійснюється на рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності”. Наведемо бухгалтерські записи за цим рахунком у табл. 6.5.

Таблиця 6.5

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано премію за 2-ге місце, що посіла дистанція у щорічному огляді	949	6610
2	Списано частину витрат майбутніх періодів на інші операційні витрати	949	39
3	Нараховано суму за електроенергію та за водопостачання за липень	949	6312
4	Відображено різницю в вартості вугілля, відпущеного своїм працівникам	949	6834
5	Списані витрати по утриманню житлового господарства	949	6834
6	Витрати по допомозі учбовим закладам	949	3110
7	Виготовлення наглядної агітації	949	2010
8	Списані витрати по культмасовим та оздоровчим заходам	949	3110

6.8. Аналітичний облік витрат

Побудова аналітичного обліку витрат виробництва полягає в їх групуванні за статтями або об'єктами робіт, всередині яких вони деталізуються на складові елементи витрат. Загальна схема групування інформації про витрати виробництва на підприємствах залізниць подана на рис. 6.1.

Для забезпечення одержання інформації на всіх первинних документах, що оформляють витрачення коштів, проставляється код статті витрат або обсягу робіт. Вся сукупність документів на витрати компонується за елементами витрат, а всередині кожного елемента – за статтями витрат.

Якщо на підприємстві разом з перевезеннями існують інші види діяльності, витрати даного елемента спочатку групуються за синтетичними рахунками, а всередині їх – за статтями.

На підставі документів, що віднесені до даного елемента витрат, складають накопичувально-групуєчу відомість – зведення витрат.

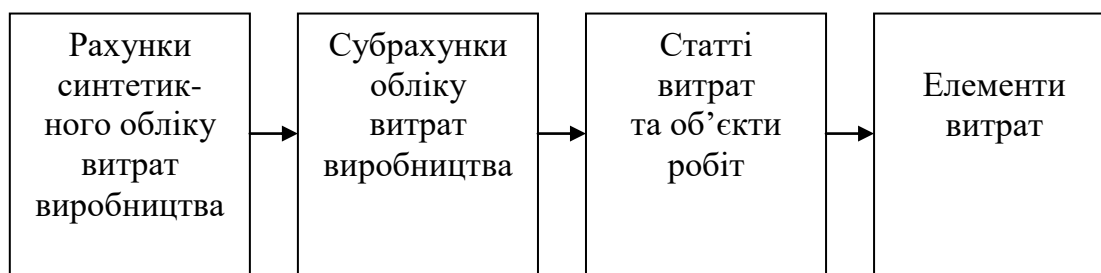


Рис. 6.1. Групування інформації про витрати виробництва на підприємствах залізничного транспорту

За елементами “Заробітна плата”, “Матеріали”, “Паливо” та “Амортизація основних засобів” на підставі первинних документів спочатку складають машинограми – допоміжні відомості, в яких відповідні дані групуються згідно з наведеною схемою. На підставі цих машинограм за кожним видом обліку витрат складають проводки, що включаються у загальне зведення витрат. За іншими елементами машинограми не складаються, а дані в розробку зведеної інформації включають безпосередньо з первинних документів.

На підставі проводок, що зроблені за даними машинограм і первинних документів за синтетичним субрахунком 2336 “Колійне господарство”, щомісяця складають Відомість аналітичного обліку за рахунком 2336 “Колійне господарство”.

Синтетичний облік, що дає загальну сумарну характеристику експлуатаційних витрат, необхідних для визначення собівартості перевезень і визначення фінансових результатів роботи підприємств транспорту, ведуть на активному калькуляційному рахунку 23 (субрахунок “Перевезення”). Особливість застосування субрахунка “Перевезення” полягає в тому, що облік витрат за дебетом здійснюють протягом року наростаючим підсумком, наприкінці року вся нарахована сума експлуатаційних витрат списується на рахунок 90 “Собівартість реалізації”.

6.9. Організація обліку та критерії визначення доходів

Організація обліку доходів. Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від звичайної діяльності підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 15 «Дохід».

Дохід — збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, внаслідок чого збільшується власний капітал підприємства (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків власників).

Під економічною вигодою розуміють потенційну можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів. Прикладом збільшення активів, а отже, відображення доходу в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності є зростання дебіторської заборгованості внаслідок відвантаження продукції з наступною оплатою.

Доходи і витрати відображають у бухгалтерському обліку та включають до Звіту про фінансові результати згідно з принципом нарахування й відповідності доходів і витрат. Принцип відповідності передбачає, що обов'язковою супровідною умовою одержання доходу є здійснення підприємством витрат для його отримання. Цей принцип забезпечує визначення фінансового результату звітного періоду (доходу) одночасно з витратами, які здійснено для отримання цих доходів. Наприклад, у момент реалізації одночасно відображають виторг від реалізації продукції (дохід) і списують собівартість цієї продукції (витрати).

Однак не всі витрати можна безпосередньо пов'язати з певним доходом. У зв'язку з цим витрати, безпосередньо не пов'язані з певними доходами, відображають у звітному періоді, в якому вони виникли. Наприклад, нестачі та втрати від псування цінностей слід списати в тому звітному періоді, в якому їх було виявлено, оскільки такі витрати не мають прямого зв'язку з доходом.

Відповідність доходів і витрат у Звіті про фінансові результати наведено в табл. 6.6.

Таблиця 6.6

Статті доходів	Статті витрат
1	2
Дохід від реалізації готової продукції (товари, роботи, послуги)	Собівартість реалізованих готової продукції (товари роботи і послуги) Адміністративні витрати на збут
Інші операційні доходи	Інші операційні витрати
від реалізації іноземної валюти, від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій), від операційної оренди активів — від операційних курсових різниць, отримані пені, штрафи, недотримки від компенсації списаних раніше активів, від списання кредиторської заборгованості, одержані гранти та субсидії	витрати на дослідження та розроблення, собівартість реалізованої іноземної валюти, собівартість реалізованих виробничих запасів, витрати на операційну оренду активів, втрати від операційної курсової різниці, визнані пені, штрафи, недотримки, втрати від знецінення запасів — нестача і втрати від псування цінностей
	сумнівні та безнадійні борги, інші витрати від операційної діяльності
Дохід від участі в капіталі	Втрати від участі в капіталі
від інвестицій у підприємства (асоційовані, спільні, дочірні)	від інвестицій у підприємства (асоційовані, спільні, дочірні)

1	2
Інші фінансові доходи	Фінансові витрати
дивіденди одержані, відсотки одержані, інші доходи від фінансових операцій	відсотки за кредит, інші фінансові витрати
Інші доходи	Інші витрати
від реалізації необоротних активів, від реалізації фінансових інвестицій, від реалізації майнових комплексів, від неопераційних курсових різниць, безоплатно одержані активи, інші доходи від звичайної діяльності	собівартість реалізованих необоротних активів, собівартість реалізованих фінансових інвестицій, собівартість реалізованих майнових комплексів, втрати від неопераційних курсових різниць, уцінка необоротних активів, інші витрати від звичайної операційної діяльності
Надзвичайні доходи	Надзвичайні витрати
відшкодування збитків від надзвичайних подій, інші надзвичайні доходи	втрати від стихійного лиха, втрати від техногенних аварій, інші надзвичайні витрати

У бухгалтерському обліку та фінансовій звітності доходи й витрати відображаються в момент їхнього виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Отже, бухгалтерський облік ведуть, а звітність складають на основі облікового принципу нарахування: доходи відображають у бухгалтерському обліку і відповідно у фінансовій звітності за відвантаженням продукції (товарів), виконанням робіт, наданням послуг незалежно від термінів одержання грошових коштів або їхніх еквівалентів від покупців (замовників).

Одержані передоплати (аванси) не визнаються доходами, а видані – витратами, оскільки не призводять до зміни власного капіталу підприємства.

Таким чином, фінансова звітність, складена згідно з принципом нарахування, інформує користувачів не лише про операції, що відбулися та супроводжувалися виплатою чи одержанням грошових коштів, а й про зобов'язання виплатити грошові кошти в майбутньому та про ресурси у грошовому вираженні, які будуть одержані в майбутньому.

Вимоги П(С)БО 15 «Дохід» визначають принцип формування інформації про доходи підприємства в бухгалтерському обліку.

П(С)БО 15 не поширюється на доходи, пов'язані:

- з реалізацією цінних паперів;
- контрактами з надання послуг у галузі будівництва;
- страховою діяльністю;
- змінами у справедливій вартості фінансових активів і фінансових зобов'язань, а також із їх ліквідацією (продажем, погашенням);
- змінами вартості інших поточних активів; природним зростанням поголів'я худоби, виходом продукції сільського й лісового господарства;
- видобутком корисних копалин.

П(С)БО 15 регулює порядок обліку доходу, який виник у результаті:

- реалізації продукції (товарів, інших активів);
- надання послуг;
- використання активів підприємства іншими сторонами.

Надання послуг, як правило, передбачає виконання підприємством завдання, застереженого контрактом, протягом узгодженого часу. Послуги можуть надаватися протягом одного або кількох періодів.

У разі використання активів підприємства іншими сторонами дохід виникає у вигляді:

а) відсотків — плати за використання грошових коштів, їхніх еквівалентів або сум заборгованості підприємству;

б) роялті — плати за використання нематеріальних активів підприємства, наприклад патентів, торгових марок, авторського права, програмних продуктів та ін.;

в) дивідендів — частини чистого прибутку, розподіленої між учасниками (власниками) пропорційно часткам участі в капіталі підприємства.

Критерії визнання доходів. Дохід визнається за дотримання таких умов:

1) збільшення активу або погашення зобов'язання, що зумовлює збільшення власного капіталу підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства);

2) оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Доходи, достовірну оцінку яких дати неможливо, у звітності не відображають, що відповідає одному з основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності — принципу обачності, який передбачає відображення у фінансовій звітності всіх елементів (активів, зобов'язань тощо) за вартістю, яка б запобігала заниженню зобов'язань і витрат та завищенню активів і доходів підприємства. Згідно з П(С)БО цей принцип передбачає вибір методу оцінки. Йдеться насамперед про доходи, які можуть бути одержані в результаті претензійно-позовної роботи. Наприклад, підприємство подало позовні заяви на 5000 грн, але є підстави вважати, що у процесі судового розгляду вимоги за позовом можуть бути задоволені в меншому розмірі. У такому разі дохід відображають у бухгалтерському обліку під час одержання рішення судового органу в сумі його визнання, а не в момент подачі позовної заяви до судових органів.

Названі критерії визнання доходу, як правило, застосовуються окремо в кожній операції. Однак за певних обставин для відображення суті операції застосовують критерії визнання до окремих елементів однієї операції, що підлягають оцінці, якщо це впливає з суті такої господарської операції. Наприклад, якщо вартість реалізованої операції включає суму за майбутні послуги (скажімо, монтаж), яку необхідно визначити, ця сума підлягає відстроченню і визнається доходом у періоді

надання такої послуги. І навпаки, критерії визнання застосовуються до двох або більше операцій одночасно, якщо вони пов'язані таким чином, що суть господарської операції неможливо зрозуміти без з'ясування серії операцій у цілому. Наприклад, підприємство може реалізовувати товари й одночасно укладати окремі договори на пізніше придбання цих товарів, спростовуючи, таким чином, істотний результат операції. У цьому випадку операції розглядаються в цілому.

Не визнаються доходами суми, що отримані від інших осіб і не зумовлюють збільшення власного капіталу, зокрема:

- податок на додану вартість, акцизи, інші податки та обов'язкові платежі, які підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів;

- надходження за договорами комісії, агентським та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала та ін.;

- попередня оплата (аванс у рахунок оплати) продукції (товарів, робіт, послуг);

- завдаток під заставу або на погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;

- надходження, що належать іншим особам;

- надходження від первісного розміщення цінних паперів.

Отже, такі суми вилучаються з доходу. Наприклад, суми, отримані комісіонером від реалізації товару комітента, не збільшують його власний капітал, а отже, не є доходом. Доходом, зокрема, є сума комісійної винагороди.

Водночас названі суми включають не лише до суми чистого доходу підприємства, а й до загальної суми валового доходу і відображають у бухгалтерському обліку на кредиті рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності», а відтак вилучаються з неї записом за дебетом рахунків цього класу. Таким чином, на фінансові результати списуються лише суми чистого доходу від здійснення відповідних операцій і подій.

Методичні рекомендації про застосування на залізничному транспорті П(С)БО 15 «Дохід» затверджені Наказом Укрзалізниці від 15.02.2000 р. № 62-Ц.

6.10. Облік дохідних надходжень та доходів залізниць

Залізниця являють собою багатогалузевий господарюючий суб'єкт. Разом з перевезеннями вони здійснюють виробництво та реалізацію продукції допоміжного виробництва, надають різноманітні послуги, ведуть будівельні роботи.

Оскільки у процесі перевезень беруть участь, як правило, кілька залізниць, існує особливий порядок формування показника обсягу реалізації перевезень.

Доходами залізниці є грошове вираження обсягу перевезень, виконаних у її межах. Перевезення можуть здійснюватися в місцевому, приміському та прямому сполученнях. Вартість їх оплачується клієнтами за діючими тарифами. Грошові кошти за перевезення в місцевому та приміському сполученнях повністю залишаються в розпорядженні залізниці, яка виконала ці перевезення. Платежі за перевезення у прямому сполученні належать всім залізницям, що задіяні в перевезеннях, тому такі платежі за перевезення повинні враховуватися узагальнено від коштів залізниці.

Дохідні надходження – це платежі за перевезення вантажів, пасажирів, вантажу та пошти.

Однак у каси станцій разом з тарифною платою за перевезення надходять платежі за різноманітні послуги, реалізацію палива, інших матеріальних цінностей, штрафні суми. Всі платежі, як за перевезення, так і за різноманітні послуги, називаються виторгом.

Основними завданнями бухгалтерського обліку є: забезпечення контролю за повнотою збору провізних платежів та своєчасним зарахуванням їх на дохідні рахунки Укрзалізниці; своєчасне оформлення та пред'явлення покупцям розрахункових документів за відвантаженою продукцією підсобно-допоміжної діяльності залізниць; організація контролю за розрахунками з клієнтами та прийняття всіх можливих заходів з метою недопущення утворення простроченої дебіторської заборгованості з виконаних перевезень; виключення випадків використання дохідних рахунків не за призначенням; своєчасне визначення та перерахування на рахунки фінансово-економічної служби та підприємств сум, які надійшли на дохідні рахунки у складі виторгу, але не мають відношення до розрахунків за перевезення; контроль за правильністю визначення доходів від перевезень підприємств залізниці та їх перерахування у встановлені строки на рахунки підприємств.

Організація обліку реалізації перевезень

Розрізнення понять «Дохідні надходження» та «Доходи залізниці» потребують їх розрізненого обліку.

Для збору дохідних надходжень від основної діяльності залізничному транспорту відкривають в установах банків рахунки згідно з Положенням при зарахуванні надходжень з розподільних рахунків залізниць і підприємств Укрзалізниці на централізований розподільний рахунок Укрзалізниці, затверджений Наказом Міністерства транспорту України від 16.08.2000 р. № 443.

Облік дохідних надходжень ведеться відділом доходів фінансово-економічної служби, у складі якої наявний сектор обліку дохідних надходжень. Облік ведеться згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку основної діяльності залізниць за дебітом субрахунків: 3130 “Централізований дохідно-розподільний рахунок”; 3131 “Дохідно-

розподільні субрахунки управлінь залізниць і відокремлених підрозділів Укрзалізниці в національній валюті”; 3132 “Дохідні субрахунки підрозділів залізниць у національній валюті”; 3134 “Депозитні рахунки короткострокові в національній валюті”; 3135 “Депозитні рахунки довгострокові в національній валюті” і кредитом субрахунка 6823 “Внутрішні розрахунки за дохідними надходженнями”.

Відділ обліку доходів здійснює окремі види розрахунків, пов’язаних з перевезеннями вантажів і пасажирів, враховує операції доходів і витрат станційних кас та ТехПД, дохідних рахунків Укрзалізниці та депозитних рахунків у банку.

У відділ обліку доходів для виконання контрольних-облікових робіт надходять такі звітні документи:

а) зі станцій – касові звіти з додатком витратних документів на суми, виплачені з виторгу станцій, – 1-го числа наступного за звітним місяця; квитанції різних зборів на погашення дефектних чеків, на опротестовані або погашені нарахування та переліки;

б) від банку – витяги банку з підсобних дохідних рахунків, основного дохідного рахунка Укрзалізниці з доданням виправдовуючих документів, у тому числі зведені відомості ФДУ-36, грошові супроводжуючі відомості форми ФДУ-24 – щоденно; депозитні рахунки – не менше 1 разу в 5 днів;

в) від відділів (секторів) з контролю доходів фінансово-економічної служби – витяги підсумкових даних з операційних зведень, складених на підставі перевіреної операційної звітності станцій;

г) від ТехПД – балансові відомості 5-го числа наступного за звітним місяця;

д) від ДІВЦ – контрольні довідки про дохідні надходження, що повідомило ДІВЦ, – 7-го числа;

е) від бухгалтерії – повідомлення про взаємні розрахунки;

ж) від інших залізниць – повідомлення зі спецрахунків протягом місяця;

и) від вагонних дільниць і депо – рахунки за використані постільні речі з доданням квитанцій різних зборів з переліками видачі квитанцій за залізницями (у двох примірниках) – 2-го та 20-го числа;

к) від Укрпошти – рахунки за інкасацію виторгу станції, що перевезена в поштових вагонах, з доданням колійних відомостей, а також від служби охорони – 10-го числа;

л) від пасажирської та служби вантажної та комерційної роботи – накази на перерахування грошей з дохідного рахунка за невикористані проїзні квитки та ін. – протягом місяця; з депозитного рахунка – за задоволені претензії за реалізовані вантажі – протягом місяця;

м) від управління пароплавства – рахунки з розрахунків за перевезення вантажів у змішаному залізнично-водному сполученні – протягом місяця;

н) від відділів заліків та вексельного обігу-зведення про проведені заліки – до 6-го числа наступного місяця.

Сектор обліку дохідних надходжень, крім того, враховує операції з руху грошових коштів у станційних касах, на дохідних рахунках Укрзалізниці та депозитних рахунках у банках.

Бухгалтерський облік виторгу та дохідних надходжень на залізницях ведеться за меморіально-ордерною формою або її різновидом – Журналом-Головною. Щомісяця за своїми операціями сектор обліку дохідних надходжень складає баланс, але у зведений баланс залізниці з перевезень його дані не включаються. Дані балансу дохідних надходжень залізниці подає у ЦФ Укрзалізниці, де його дані стають частиною зведеного балансу Укрзалізниці за основною діяльністю.

Доходи залізниці від перевезень враховуються у відділі бухгалтерії фінансово-економічної служби та використовуються для розрахунку фінансового результату шляхом зіставлення їх з експлуатаційними витратами у зведеному фінансовому звіті.

Порядок обліку виторгу та дохідних надходжень на залізницях такий.

Розрахунки за перевезення можуть здійснюватися централізовано та децентралізовано.

Під час децентралізованих розрахунків перевезення сплачуються безпосередньо через каси станцій, у яких виникають фінансові взаємовідносини з сектором обліку дохідних надходжень відносно збору та здавання виторгу у банк.

Централізовані розрахунки на залізницях здійснюють ТехПД з підприємствами, організаціями та установами за перевезення та різноманітні послуги, а також безпосередньо фінансово-економічні служби залізниці за перевезення лісових, нафтових та інших масових вантажів. Облік цих розрахунків ведеться на субрахунку 3615 «Централізовані розрахунки за перевезення через управління залізниці».

Для збору грошових надходжень в установах банків Укрзалізниці відкриваються допоміжні та основні дохідні рахунки, а також централізований дохідно-розподільний рахунок Укрзалізниці.

На допоміжні рахунки надходить виторг безпосередньо від станцій, а також платежі від клієнтів під час централізованих розрахунків через ТехПД. Такі рахунки відкриваються в установах банків за місцем знаходження великих станцій.

Основний дохідний рахунок відкривається в установах банків за місцем розташування управління залізниці. На цей рахунок, крім платежів за перевезення нафтових, лісових та інших масових вантажів, надходять виторги з допоміжних дохідних рахунків.

Особливістю рахунків є те, що залізниця не має можливості витратити їх на свої господарчі потреби. Суми виторгу, за виключенням

витрат на оплату банківських послуг, дохідних рахунків, додаються на основний дохідний рахунок Укрзалізниці.

З основного дохідного рахунка управління залізниці перераховуються:

- доходи від перевезень у межах лімітів, встановлених головним управлінням бухгалтерського обліку Укрзалізниці;

- місцеві доходи управління залізниці та залізничних станцій, перебори тарифу на вантажні перевезення, суми розрахунків з представниками інших видів транспорту при змішаних перевезеннях;

- суми, що надійшли у складі виторгу, але належать підприємствам за відпущене робітникам та службовцям паливо, квартирну плату, електроенергію, пошкодження рухомого складу та інші витрати, внесені в каси станцій за квитанціями різноманітних зборів.

Інші кошти з основного дохідного рахунка перераховуються на централізований дохідно-розподільний рахунок Укрзалізниці.

Операції дохідних рахунків враховуються на субрахунках 313 “Інші рахунки у банках”, 3134 “Депозитні рахунки короткострокові в національній валюті” та 3135 “Депозитні рахунки довгострокові в національній валюті”.

Фінансово-економічна служба за витягами банку, що надійшли, перевіряє повноту доданих до них документів, які підтверджують зараховані або списані суми.

Під час обробки витягів банку необхідно звертати увагу:

- а) на повноту і своєчасність здавання виторгу станціями, а також зарахування виторгу банком на підсобні дохідні та основні дохідні рахунки Укрзалізниці згідно з супроводжуваними відомостями та сумами на депозитні рахунки за інкасовими і платіжними дорученнями;

- б) своєчасність перерахування виторгу з підсобних рахунків на основний дохідний рахунок Укрзалізниці при управліннях залізниць та з основного розрахункового рахунка на централізований дохідно-розподільний рахунок Укрзалізниці у строки:

- з підсобних дохідно-розподільних рахунків Укрзалізниці – щоденно;

- з основного дохідно-розподільного рахунку Укрзалізниці;

- в) своєчасне перерахування сум з депозитних рахунків станцій на депозитний рахунок управління залізниці.

Під час обробки витягу банку з основного дохідно-розподільного рахунка Укрзалізниці перевіряється комплектність доданих документів, що підтверджують списання та зарахування сум, здійснюється розмічання за бухгалтерськими рахунками, підраховуються суми за всіма балансовими рахунками та щоденно розносяться у зведення з перевіркою початкового та кінцевого сальдо.

Обробляючи витяг за цим рахунком, необхідно здійснювати контроль:

– за своєчасністю та повнотою перерахування банком коштів на дохідно-розподільний рахунок Укрзалізниці (щоденно на початку робочого дня в повних тисячах гривень);

– правильністю перерахування фінансування з основного дохідно-розподільного рахунка на поточні рахунки підприємств залізниць України;

– своєчасністю надходження коштів з підсобних дохідно-розподільних рахунків.

Фінансово-економічна служба залізниці щомісяця, не пізніше 1-го робочого дня наступного за звітним місяця, направляє у Фінансово-економічне управління Укрзалізниці телеграфне повідомлення в абсолютних сумах з повідомленням таких даних:

1) суми виторгу, перерахованої на централізований дохідно-розподільний рахунок Укрзалізниці;

2) загальної суми, одержаної за лімітом фінансування, у тому числі в рахунок наступного місяця;

3) суми на погашення прострочених позик банку;

4) суми на інші цілі з дозволу Укрзалізниці.

Відкриті для станцій витяги з допоміжних рахунків, які надходять щоденно, реєструються, а також перевіряється повнота їх надходження. Потім витяги підбираються за кожним відділенням банку за місяць щоденно на початок робочого дня, перевіряється правильність перерахування коштів на основний дохідно-розподільний рахунок.

Під час перевірки сум, занесених на рахунок, одночасно перевіряється правильність оформлених станціями накладних до грошових супроводжуючих відомостей (дата здавання та зарахування виручки, номер, код станції, сума виторгу, сума, фактично включена до зведеної відомості, або окремо зарахована згідно з витягом). Потім підраховується загальна сума зданої за місяць виторгу за кожною станцією і результат відноситься у зведення на рахунок 36.

По кожній установі банку перевірені та підраховані за балансовими рахунками суми заносяться у зведення таким чином:

– залишок на дохідно-розподільному рахунку на початок місяця;

– зараховано на рахунок за місяць за балансовими рахунками та разом;

– списано з рахунка за місяць за балансовими рахунками та іншими рахунками;

– залишок коштів на допоміжному дохідно-розподільному рахунку на кінець місяця.

На підставі підрахованих і записаних загальних підсумків по всіх установах банку складається бухгалтерський запис.

Сальдо на кінець місяця за балансовим субрахунком 3135 “Депозитні рахунки довгострокові в національній валюті” повинне відповідати загальній сумі залишків коштів, відображених у витягах всіх

установ банку, де відкриті допоміжні дохідно-розподільні рахунки для станцій та ТехПД.

Витяги з депозитних рахунків управління залізниці та депозитних рахунків станцій перевіряються, обробляються та записуються окремим бухгалтерським записом.

Кошти депозитних рахунків станцій на 1-ше число кожного місяця перераховуються на депозитний рахунок управління залізниці не пізніше 5-го числа місяця, наступного за звітним.

Одержані кошти за реалізацію вантажу у шляху прямування від інших залізниць, а також надмірно внесені кошти за непройдений шлях відображаються за кредитом субрахунка 6853.

Залишок коштів на депозитному субрахунку 3136 повинен відповідати наявності коштів на субрахунках 6853 та 685 згідно з сумами від реалізованих вантажів, що обліковані в картці. Різниця між цими рахунками регулюється перерахуванням коштів з дохідно-розподільного рахунка на депозитний (або навпаки) щомісяця.

На визнану від реалізації вантажів суму претензії належна сума перевиторгу перераховується з депозитного рахунка залізниці згідно з наказами служби вантажної та комерційної роботи.

Раз на квартал перевіряється правильність списання установами банку сум за інкасацію виторгу разом з фактично проінкасованим виторгом згідно зі зведеннями касових обігів станцій.

Обробка касових звітів станцій

Щомісяця 1-го числа начальники станцій надсилають до фінансово-економічної служби касові звіти, складені відповідності до Інструкції з ведення станційної комерційної звітності.

ТехПД надсилають балансові відомості не пізніше 5-го числа наступного за звітним місяця.

Фінансово-економічна служба залізниці дані касових звітів, що надійшли зі станцій, розносить у зведення, що одночасно становить їх реєстрацію.

Під час обробки касових звітів перевіряється правильність коду станції, підписи розмінного фонду на 1-ше число, підрахунок, документи, на підставі яких виплачено гроші з виторгу станції. Одночасно дані прибуткової сторони розносяться у зведення за видами зборів.

Рознесення касових звітів станцій закінчується 5-го числа.

У відділі обліку доходів суми, записані у зведення, порівнюються з сумами, відображеними у зведеннях дохідних надходжень за видами зборів.

За балансними відомостями форми, що представлені ТехПД, зведення касових оборотів складаються окремо.

На підставі звіряння касових оборотів визначається недонесення або перевнесення.

Якщо виявлене недовнесення становить незданий виторг в банк, сума відноситься на субрахунок 3661, якщо недовнесення відбулося внаслідок пред'явлення дефектного чека, не прийнятого до сплати, або акцептованого платіжного доручення, то на субрахунок 3664.

Касовий звіт прибуткової та витратної сторони балансується. Підсумкові дані оброблених касових звітів розносяться у зведення касових оборотів.

Якщо виторг здана станцією в останні дні місяця та у звітному місяці на дохідний рахунок банком не зарахована, її обліковують на субрахунку 333 "Грошові кошти в дорозі у національній валюті". Розрізняють станційний виторг у дорозі до банку та виторг у дорозі в системі банку. Остання утворюється під час перерахування виторг з допоміжних дохідних рахунків на основний дохідний рахунок. Станційний виторг у дорозі до банку та на кінець звітного періоду не повинна перевищувати дводобового розміру.

Під час централізованих розрахунків через ТехПД сума за переданими в банк розрахунковими документами на кінець звітного періоду не повинна перевищувати тридобового розміру.

Відділ обліку доходів для аналітичного обліку перевіряє загальні зведення дохідних надходжень: тотожність сум касового зведення операційним сумами за графою "Стягнуто готівкою та чеками", балансування відповідних граф і тотожність сум за розшифровками (довідками), переліками та іншими документами сум, що вказані у зведенні.

За підсумковими сумами граф загальних зведень здійснюється розмічання за кореспондуючими бухгалтерськими рахунками та групування цих рахунків. Також складаються бухгалтерські статті та здійснюється запис у книгу Журнал-Головну відповідно до Вказівок до рахунків бухгалтерського обліку дохідних надходжень залізниць.

Суми, що надійшли за постільні речі, а також розрахунки з повернення цих сум відображаються відділом обліку доходів на балансовому субрахунку 685 "Розрахунки за спеціальними сумами".

На квитанції різних зборів, доданих до рахунків, вагонними дільницями та резервами провідників складаються переліки у двох примірниках з укаванням найменування залізниці, станції, номера квитанції та дати здавання грошей. Один примірник переліку надсилається на адресу фінансово-економічної служби залізниці, що видала квитанції про одержання грошей, для порівняння з відповідними талонами квитанцій різних зборів. На квитанції різних зборів, що видані на своїй залізниці, перелік складається в одному примірнику. Виходячи з місцевих умов роботи залізниця може встановлювати порядок здавання готівки бригадирами потягів до каси бухгалтерії вагонних дільниць і резерву провідників.

У зведеннях дохідних надходжень від перевезення пасажирів в окремих графах відображаються суми тарифних платежів за проїзд пасажирів у прямому залізничному, змішаному залізнично-водному та залізнично-автомобільному сполученнях.

Суми тарифу за квитки, продані станціями залізниць у змішаному залізнично-водному та залізнично-автомобільному сполученнях, відносяться на розрахунки з відповідним видом транспорту.

За квитки, продані на інших видах транспорту, суми тарифу, належні залізницям, відносяться на розрахунки з іншими видами транспорту за балансовим рахунком.

Облік недоборів та недовнесень

Відділ обліку доходів під час одержання з відповідних відділів (секторів) нарахувань (у 3 екземплярах) на недобори та недовнесення перевіряє їх заповнення, підбирає за станціями, послідовно нумерує з початку року за кожною станцією окремо. Два примірники нарахувань з проставленими датами відсилання направляють на станцію або ТехПД.

Станція дає пояснення за кожним нарахуванням, заповнюючи його зворотний бік під копіювальний папір. Другий примірник з поясненням повертають до відділу обліку доходів не пізніше п'ятиденного строку. Якщо нарахування станцією визнано і сума внесена, у поясненні вказується час погашення та номер квитанції різних зборів. Якщо за нарахуванням наявні суперечки, пояснення оформлюється підписом відповідального робітника та начальника станції.

На нарахуваннях, що одержані зі станцій, ставиться календарний штампель з датою їх надходження у відділ обліку доходів.

За нанарахуваннями, не визнаними станціями, одержані пояснення передаються з переліком, складеним у 2 примірниках, у відповідний відділ фінансово-економічної служби для розгляду пояснення, про що робиться відмітка.

За другим примірником переліку відділ обліку доходів здійснює контроль за своєчасним розглядом доходів відділами (секторами) фінансово-економічної служби опротестованих станціями нарахувань з відміткою в переліку часу зворотного одержання нарахувань, що розглянуті.

Нарахування, що не визнані станціями, розглядаються відповідними відділами (секторами) фінансово-економічної служби, після чого з повідомленням вони передаються відділу обліку доходів. Відділ обліку доходів не пізніше п'ятиденного строку від дня одержання нарахувань від відділів (секторів) надсилає їх на станції. Станція, яка одержала таке повідомлення, повинна у п'ятиденний строк внести відповідні суми або надати повторно пояснення через дільничного ревізора з контролю доходів, який дає свої висновки, та разом з поясненням станції подає його до відділу обліку доходів.

Нарахування, заперечення за якими визнані, з рахунка станції списуються та напроставляються відмітки в рахунках аналітичного обліку, про що станція інформується повідомленням у п'ятиденний строк від дня розгляду.

Списані суми заносяться до відомості виправлень за той місяць, за яким до цього часу звітність не закінчена. Списана за нарахуванням сума відображається на відповідних рахунках аналітичного обліку. Так само відмічаються суми, що надійшли на погашення недоборів і недовнесень на підставі талонів квитанцій різних зборів.

Недобори та недовнесення як неправильно нараховані суми за операційною звітністю прямого та місцевого сполучення та за касовими звітами списуються з відповідного рахунка на зменшення дохідних надходжень у місцевому сполученні.

Відділ обліку доходів щоквартально надсилає своїм фінансовим відділам перелік непогашених нарахувань на недобори та недовнесення для прийняття заходів щодо їх погашення.

Заборгованість з недоборів та недовнесень, строк позовної давності яких пройшов і за якими рахунки не прийняті до погашення, передається на баланс підприємств для списання на збитки.

Після рознесення в картки та відсилання нарахувань за звітний місяць за кожною станцією за дебетом підраховуються місячні підсумкові суми, які потім звіряються з відповідними зведеннями. Так само підраховується підсумок сум, рознесених за кредитом у звітному місяці, який звіряється з сумами, проведеними на погашення нарахувань за зведенням різних зборів, відомостями виправлень та витягами банків на погашення нарахувань.

Бухгалтерські картки розміщуються в алфавітному порядку, і на підставі їх даних складаються постанційні оборотні відомості.

Погашення станціями недоборів і недовнесків за кожним нарахуванням повинно бути здійснено протягом місяця.

Облік сум недоборів і недовнесків може здійснюватися за картковою системою. Карткою в цьому випадку виступає 3-й примірник нарахування. Урахування може здійснюватися на спеціальних картках або на ПЕОМ, де робляться всі необхідні відмітки про рух нарахувань. Картки зберігаються в картотеці залізниці і розташовані в алфавітному порядку за станціями. На їх підставі складаються постанційні оборотні відомості.

Можна також вести спеціальну бухгалтерську картку.

На цій картці враховують нарахування за двома субрахунками – 36163 та 36165.

Суми недоборів з вантажів, що підлягають передачі іншим організаціям, враховуються на підставі відправних переліків, які складає відділ контролю доходів від вантажних перевезень. Погашення таких недоборів здійснюється за переліками, доданими до зведення переданих вантажів. Відділ обліку доходів на суми, відраховані в погашення

недоборів з переданих вантажів, перераховує кошти з депозитного рахунка на дохідний рахунок залізниці.

Облік переборів та перевнесень

Облік переборів з вантажних перевезень звичайно ведеться на бухгалтерських картках за особовими рахунками клієнта, але через багаточисельність клієнтів ведення обліку переборів допускається вести за описом.

Перебори з пасажирських, багажних операцій, різних зборів і вантажів, переданих організаціям, враховуються на звичайних бухгалтерських картках постанційно з зазначенням загальної суми за кожним зведенням щомісяця.

Кредиторська заборгованість з переборів, строк позовної давності якої пройшов, щомісяця перераховується до незапитаних сум на субрахунок 68562.

Про встановлені за звітністю перевнесень станції не повідомляють, але вживають заходи щодо ліквідації причин їх виникнення.

На суми перевнесень, які протягом 6 місяців виявились не з'ясованими та не віднесеними на відповідні статті доходів, складається докладна керівництву залізниці.

Після затвердження керівництвом залізниці суми перевнесень щомісяця перераховуються до незапитаних сум на субрахунок 68562.

Аналітичний облік перевнесень ведеться за станціями на бухгалтерських картках форми.

Картки заповнюються в секторах під час складання зведень у двох примірниках, один з яких здається до відділу обліку доходів разом зі зведенням. У зв'язку з тим, що суми за кредитом фактично рознесені в момент складання картки, у відділі здійснюється рознесення додатково нарахованих перевнесень. Розподілення перевнесень здійснюється за дебетом на підставі бухгалтерських статей за цими самими картками. Оборотна відомість перевнесень складається за зведеннями.

Розрахунки за перевезення з вантажовідправниками та вантажотримувачами ТехПД ведуть у порядку планових платежів або за фактично нарахованими сумами. Для цього ТехПД на підставі переліку платіжних документів щоденно виписують до установ банку за місцем розташування допоміжного дохідного рахунка зведені платіжні вимоги-доручення. На суми, отримані за виконані перевезення, складається бухгалтерський запис:

Дебет субрахунка 361 "Розрахунки з покупцями та замовниками";

Кредит субрахунка 683 "Внутрішньовідомчі розрахунки" субрахунок 6833 "З дохідних надходжень".

Аналітичний облік розрахунків з вантажовідправниками та вантажотримувачами у ТехПД ведуть за найменуваннями платників.

Сектор обліку дохідних надходжень у встановлені строки перераховує управлінню залізниці частину виторгу, що відповідає надходженням, які не становлять плату за перевезення, при цьому складаючи бухгалтерський запис:

Дебет субрахунка 685 “Внутрішньогосподарчі розрахунки”;

Кредит субрахунка 3131 “Дохідно-розподільні субрахунки управління залізниці”.

Неврахований виторг складає суму дохідних надходжень та відображається за кредитом субрахунка 6833 “З дохідних надходжень”.

Частина суми дохідних надходжень як аванс у рахунок розрахунків з перевезень перераховується на поточний рахунок залізниці, а залишок передається на централізований дохідно-розподільний рахунок Укрзалізниці.

Облік депозитних сум і розрахунків за ними

Депозитні суми – це грошові кошти, які залізниця зберігає в банку для забезпечення позову клієнта за достроково відвантажені, незапитані та бездокументні вантажі. Відповідно до Статуту залізниць ці вантажі реалізуються іншим організаціям, оформлюючи передачу актами приймання-здавання вантажів. На підставі актів станції виписують платіжні доручення, до них додають копію акта оцінки вантажів. Заборгованість фактичних одержувачів вантажів у секторі дохідних надходжень відображається за дебетом субрахунка 685 “Іншим дебіторам і кредиторам”, а зобов’язання перед вантажоодержувачем відповідно до документів на перевезення – на субрахунку 685-3 “З депонентами за виторг від переданих вантажів та інші операції”.

Грошові кошти за реалізовані вантажі надходять на депозитні рахунки:

Дебет субрахунка 313 “Інші рахунки в банку” субрахунок 3136 “Депозитні рахунки в банку”;

Кредит субрахунка 685 “Розрахунки з іншими дебіторами та кредиторами”.

У випадку, якщо вантажі оплачуються через касу станції, складається бухгалтерський запис:

Дебет субрахунка 361 “Розрахунки зі станціями за збори за перевезення та інші надходження”;

Кредит субрахунка 685 “Розрахунки з іншими дебіторами та кредиторами”.

Не пізніше 5-го числа місяця з основного рахунка на депозитний перераховуються суми за реалізовані вантажі. Таким чином, на депозитному субрахунку 3136 утворюються грошові кошти, а за кредитом субрахунка 6853 – зобов’язання з виторгу від переданих вантажів.

Якщо власники реалізованих вантажів відомі, то залізниця перераховує виторг зі свого депозитного рахунка на рахунки в банк,

попередньо зменшивши суми у зв'язку зі зберіганням та реалізацією вантажів. Ці суми з депозитного рахунка перераховуються на основний дохідний рахунок.

Дебет субрахунка 6853 “З депонентами виторгу від переданих вантажів та інших операцій”;

Кредит субрахунка 6836 “З дохідних надходжень”.

Якщо протягом 6 місяців від дня складання акта приймання-здавання вантажу не встановлений власник вантажу, виторг від реалізації сум з незапитаних та достроково відвантажених вантажів перераховується до прибутку бюджету, а що надійшли без документів – у дохід Укрзалізниці.

Облік доходів від перевезень

Доходи від перевезень являють собою грошове вираження обсягу реалізованої транспортної продукції. Їх наявність становить одну з необхідних умов госпрозрахункової діяльності підприємств. Доходи від перевезень використовуються на відшкодування експлуатаційних витрат та утворення прибутку. Завдання бухгалтерського обліку полягає в повному та своєчасному відображенні доходів і здійсненні контролю за їх надходженням.

Основою формування доходів залізниць від перевезень вантажів, пасажирів, багажу та пошти є тарифи. Залізничні тарифи – це ціна перевезень, яка регулюється державою.

Порядок формування та обліку доходів від перевезень на залізницях і підприємствах структурних підрозділів неоднаковий.

На залізницях доходи утворюються від вантажних і пасажирських перевезень, що здійснюються в місцевому та прямому сполученнях.

Перевезення сплачуються споживачами за тарифами. Залізничні тарифи – це планова ціна перевезень, що встановлюється державою виходячи з витрат суспільно необхідної праці.

Доходи від перевезень вантажів у місцевому сполученні та від перевезень пасажирів у місцевому та приміському сполученнях повністю передаються залізницям, що здійснюють ці перевезення. Доходи від перевезень у прямому сполученні щомісяця розподіляються та передаються залізницям у розмірі виходячи з середньомережної ставки, що склалася фактично, та виконаного обсягу перевезень.

Фінансування та розподіл коштів Укрзалізницею між залізницями та підприємствами Укрзалізниці, залізницею між її підрозділами здійснюється відповідно до Інструкції про порядок фінансування підприємств Укрзалізниці, затвердженої наказом Укрзалізниці від 01.06.2000 р. № 198-Ц.

Розрахунки ведуть окремо з вантажних і пасажирських перевезень. Дохідна ставка з вантажних перевезень являє собою середню за мережею суму одержаних тарифних платежів на 10 т - км за групами вантажів, а за

пасажирськими перевезеннями – середню за мережею суму пасажирського тарифу та інших видів доплат на 10 пас. - км. Оскільки розподілу належать тільки доходи, що відносяться на операції руху, попередньо з суми доходів від вантажних перевезень віднімають доходи за початкову (завантаження) та кінцеву (вивантаження) операції, а з сум доходів від пасажирських перевезень виключають доходи за початкову операцію (формування та обслуговування потягів). За вантажними перевезеннями доходи за початкову операцію передають залізницям відправлення, а за кінцеву - залізницям призначення. За пасажирськими перевезеннями доходи за початкову операцію передають залізницям формування та обслуговування потягів далекого прямування.

В обліку доходів залізниць від перевезень вантажів і пасажирів відображаються відповідно до Положень про порядок відображення в обліку доходів залізниць.

Загальні принципи формування обліку доходів

1. На підставі первинних облікових і звітних документів організується облік обсягу перевезень, а також доходів від них за окремими видами сполучень та за окремими статтями, на підставі яких у фінансово-економічних службах залізниць складаються звіти ф. БОД-2, та на дорожніх обчислювальних центрах готується інформація для розподілу доходів між залізницями.

Фінансово-економічні служби залізниць зобов'язані щомісяця контролювати повноту та своєчасність здавання станціями звітності з вантажних і пасажирських перевезень, а також перевіряти тотожність сум, врахованих у звіті дохідних надходжень ф. БОД-2, з даними облікового центру.

Для визначення доходів за кожною залізницею окремо ГВЦ Укрзалізниці надає Головному фінансово-економічному управлінню звіт встановленої форми. Кінцевий підрахунок доходів за кожною залізницею від перевезень за окремими статтями здійснюється Головним фінансово-економічним управлінням Укрзалізниці.

Розмір розподілених доходів повідомляється залізницям для відображення в обліку та визначення фінансових результатів.

2. Виторг залізниць. Споживачі транспортної продукції (перевезень) – власники вантажів і пасажирів – оплачують вартість перевезень за встановленими тарифами. Виторг, що надходить за перевезення, зараховується на допоміжні та основні доходні рахунки Укрзалізниці, на рахунки РЦП та ВКУ. У складі виторгу також обліковуються розрахунки, проведені шляхом заліку заборгованості.

3. Особливості формування доходів залізницями з урахуванням одержаної виторгу та їх облік. При урахуванні залізницями доходів і фінансових результатів залежно від виторгу, що надійшла (оплачені перевезення), розподілені ЦФ Укрзалізниці доходи належать коригуванню.

За доходи від вантажних перевезень на підставі даних у цілому по Укрзалізниці ЦФ визначає індекс співвідношення виторгу та суми доходів, прийнятих до розподілу (згідно зі звітами ф. БОД-2). Вказаний індекс щомісяця повідомляється залізниці. Залізниці коригують доходи в частині вантажних перевезень на індекс, що повідомила Укрзалізниця.

Доходи від пасажирських перевезень приймаються без коригування. Загальний розмір доходів з урахуванням коригування з вантажних перевезень враховується фінансово-економічною службою залізниці під час визначення фінансових результатів.

4. Порядок бухгалтерських записів:

1) на суму розподілених доходів ЦФ Укрзалізниці здійснює бухгалтерський запис:

Дебет субрахунка 6826 “Розрахунки з дохідних надходжень”;

Кредит субрахунка 6827 “Внутрішньовідомчі розрахунки” за розрахунками з залізницями;

2) на цю ж суму фінансово-економічна служба залізниці здійснює запис:

Дебет субрахунка 6827 - при розрахунках з Укрзалізницею;

Кредит субрахунка 685 “Розрахунки з іншими дебіторами та кредиторами” за окремою обліковою позицією “Коригування доходів”;

3) одночасно на суму скоригованих доходів фінансово-економічна служба здійснює бухгалтерський запис:

Дебет субрахунка 685 “Розрахунки з іншими дебіторами та кредиторами”;

Кредит субрахунка 703 “Доходи від перевезень”.

Сальдо за субрахунком 703 на звітну дату відображається у звіті про фінансові результати та їх використання ф. 2 у рядку 010.

Зазначений бухгалтерський запис здійснюється в межах сальдо звітного року на субрахунку 685 за обліковою позицією “Коригування доходів”;

4) на індекс коригування доходів також перераховуються експлуатаційні витрати в частині залежних від обсягів вантажних перевезень. Скориговані витрати відображаються у звіті ф. 2 у рядку 040, а також у розд. I ф. 10 - зал. у рядку 110 графи 3. За розділами II та III цього звіту коригування не здійснюється.

Сума коригування експлуатаційних витрат (витрати, що припадають на неоплачені послуги) фінансово-економічною службою розподіляється між підрозділами залізниці пропорційно експлуатаційним витратам. На вказані суми відповідно направляється авізо.

За одержаними авізо структурні підрозділи роблять бухгалтерський запис:

Дебет субрахунка 6855 “Внутрішньогосподарчі розрахунки” за розрахунками з управлінням”

Кредит субрахунка 23 “Виробництво” за окремою обліковою позицією.

У випадку, якщо у звітному місяці надходження виторгу перевищує розподілені доходи поточного місяця, названі вище бухгалтерські записи (що вказані у п.п. 3, 4) здійснюються методом “сторно”.

Сторновані записи здійснюються в межах сум коригування експлуатаційних витрат з початку звітнього року.

Під час санування балансу за минулий рік у фінансово-економічній службі залізниці на суму витрат, що припадають на неоплачені послуги, здійснюється бухгалтерський запис:

Дебет субрахунка 685 за обліковою позицією “Коригування доходів”;

Кредит субрахунка 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”.

Кошти, що належать залізниці в рахунок доходів від перевезень, перераховуються з основного дохідного рахунка Укрзалізниці на поточний рахунок у вигляді авансів та як кінцевий розрахунок. Аванси необхідні для покриття поточних витрат на перевезення, оскільки доходи від перевезень, що належать залізниці, визначаються тільки в наступному місяці. Авансові перерахування здійснюються за встановленими днями тижня в межах місячного ліміту, визначеного Головним управлінням централізованих бухгалтерських розрахунків і фінансів Укрзалізниці для кожної залізниці окремо, виходячи з планової суми доходів від перевезень. Ліміти повідомляються установам банку та фінансово-економічним службам залізниць.

Видані залізниці аванси Головне управління централізованих бухгалтерських розрахунків і фінансів зараховує під час визначення суми в підсумковому розрахунку.

Надходження авансів і коштів у підсумковий розрахунок фінансово-економічна служба відображає за дебетом субрахунка 311 “Поточні рахунки в національній валюті” та кредитом субрахунка 6835 “З доходів від перевезень та інших операцій залізниці”.

Доходи підприємств-структурних підрозділів від експлуатаційної діяльності формуються виходячи з особливостей виконаної ними роботи та встановленого начальниками залізниці принципу фінансування підприємств транспорту.

Відповідно до наказу Міністерства транспорту України фінансування відокремлених структурних підрозділів залізниць за основною діяльністю здійснюється за кошторисом (див. табл. 6.7) експлуатаційних витрат без утворення фінансового результату. Розрахунок та обґрунтування кошторису витрат на утримання відокремленого структурного підрозділу здійснюється виходячи з умовно нормованого розміру витрат кожного галузевого господарства залізниці в собівартості 10 наведених т-км, що склалися в минулому році, які умовно приймаються за точку відліку та затверджуються відокремленому структурному підрозділу для виконання з виробничими завданнями на звітний рік з урахуванням перерозподілу.

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Начальник _____

КОШТОРИС

витрат на утримання відокремленого

підрозділу залізниці _____

на _____ 20XX року

(у цінах, тарифах та нормах, діючих на _____)

НАЙМЕНУВАННЯ СТАТЕЙ ЗАТРАТ	Одиниця вимірю- вання	У тому числі за кварталами				
		Рік	1 кварт.	2 кварт.	3 кварт.	4 кварт.
1	2	3	4	5	6	7
1. Фонд оплати праці – всього	тис. грн					
з них:						
а) керівники						
б) професіонали						
в) фахівці						
г) технічні службовці						
д) кваліфіковані робітники з інструментом						
є) оператори та складальники устаткування і машин						
ж) найпростіші професії						
2. Паливо – всього:	тис. грн					
а) на тягу потягів	тис. грн					
т/км брутто	млн грн					
питома норма на 10000 т/км брутто						
кількість умовного палива	Т					
вартість 1 т умовного палива	грн					
б) на інші виробничі потреби	тис. грн					
3. Електроенергія – всього	тис. грн					
а) на тягу потягів	тис. грн					
т-км брутто	млн грн					
питома норма на 10000 т/км брутто	кВт/год					
кількість умовного палива	тис. кВт/год					
вартість 1 кВт/год	к.					
б) на інші потреби	тис. грн					
4. Матеріали	тис. грн					
5. Амортизаційні відрахування	тис. грн					
6. Відрахування від ФОП – всього:	тис. грн					
а) до фонду соціального страхування	тис. грн					

Продовження табл. 6.7

1	2	3	4	5	6	7
б) до фонду сприяння зайнятості	тис. грн					
7. Інші витрати – всього:	тис. грн					
7.1. Інші податки	тис. грн					
а) комунальний податок	тис. грн					
б) податок на воду	тис. грн					
7.2. Оплата рахунків:						
а) комунальні послуги – всього	тис. грн					
з них:						
- на гарячу та холодну воду	тис. грн					
- за опалення	тис. грн					
- за каналізацію	тис. грн					
б) кредит рахунка та послуги банку	тис. грн					
в) послуги зв'язку	тис. грн					
г) механізована обробка документів	тис. грн					
д) газ та пара	тис. грн					
е) залізничний тариф	тис. грн					
ж) автотранспортні послуги	тис. грн					
з) витрати на відрядження	тис. грн					
і) за роз'їзний характер робіт	тис. грн					
к) сніго-, піско-, льодоборотьба	тис. грн					
л) інші витрати за послуги	тис. грн					
ВСЬОГО ВИТРАТ	тис. грн					

Начальник фінансово-економічної
служби (відділу)

(підпис)

Контрольні питання

1. Порядок формування виробничої собівартості.
2. Які витрати не входять до виробничої собівартості?
3. Особливості розподілу загальногвиробничих витрат у структурних підрозділах залізничного транспорту.
4. Охарактеризуйте номенклатуру витрат основної діяльності залізниць.
5. Елементи витрат згідно з П(С)БО 16.
6. Порядок формування собівартості перевезень.
7. Аналітичний облік витрат у структурних підрозділах залізничного транспорту.
8. Особливості обліку витрат на рахунку 23.
9. Облік витрат за елементами на залізничному транспорті.
10. Визначення та класифікація витрат.
11. Особливості дохідних надходжень залізниць.
12. Порядок визнання фінансового результату від перевезень.

Розділ 7

ОБЛІК ПІДСОБНО-ДОПОМІЖНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗАЛІЗНИЦЬ

7.1. Завдання та основи побудови обліку підсобно-допоміжної діяльності

На залізничному транспорті для забезпечення потреби основного виробничого процесу – перевезень – виконується великий обсяг підсобно-допоміжних робіт. Значну частину цих робіт виконують спеціалізовані підприємства. Це механізовані дистанції вантажно-розвантажувальних робіт, що виконують вантажні та розвантажувальні роботи; колійні механізми станції, що здійснюють капітальний ремонт колії; льодозаводи, що наморожують лід для заправлення рефрижераторних вагонів, склади палива та матеріальні склади, що постачають підприємствам залізниць паливо та матеріали.

До спеціалізованих підприємств належать також бази обслуговування пасажирських вагонів, що забезпечують пасажирські вагони постільною білизною та іншими речами; розсадники та оранжереї, що вирощують саджанці кущів і дерев для лісозахисних смуг; електростанції, що виробляють електроенергію для руху потягів, виробничих і побутових потреб; майстерні з ремонту електроустаткування, кранів на залізничному ходу, апаратури зв'язку та СЦБ тощо; автобази, домоуправління та ін.

Частину підсобно-допоміжних робіт виконують локомотивні та вагонні депо, дистанції цивільних споруд, електропостачання та інші підприємства-структурні підрозділи, головним завданням яких є здійснення перевезень. Так, всі ці підприємства здійснюють капітальний ремонт наявних у них будов, споруд та обладнання; локомотивні та вагонні депо ремонтують рухомий склад для депо інших залізниць і підприємств промисловості, виготовляють запасні частини для локомотивів і вагонів; дистанції електропостачання переробляють на своїх підстанціях електроенергію, що надходить.

Бухгалтерський облік підсобно-допоміжної діяльності повинен забезпечувати своєчасне відображення пов'язаних з цією діяльністю господарчих операцій, контроль за раціональним використанням трудових, матеріальних і грошових ресурсів, правильне калькулювання собівартості продукції та виявлення фінансових результатів, а також достовірність звітних даних.

Витрати підсобно-допоміжної діяльності як спеціалізованих, так і підприємств, зайнятих безпосередньо у процесі перевезення, класифікуються згідно з Номенклатурою витрат за основною діяльністю залізниць, у якій передбачено статті для планування та обліку витрат

найбільш типових для залізниць допоміжних та обслуговуючих виробництв і господарств. За цими статтями планують та обліковують або тільки основні витрати, що характерні для даного виробництва, або всі основні включаючи загальні для всіх галузей господарства витрати, або всі основні та загальногосподарські (без витрат на утримання апарату управління) витрати.

У зв'язку з безліччю форм підсобно-допоміжної діяльності залізничних підприємств у Номенклатурі витрат спеціальні статті виділено не для всіх допоміжних та обслуговуючих виробництв і господарств.

За відсутності спеціальних статей основні витрати планують та обліковують за статтями, складеними у встановленому порядку кошторисів витрат і планових калькуляцій собівартості виробів, робіт, послуг. У такому випадку статтям кошторисів і калькуляцій присвоюють номери вільних, не використовуваних підприємством статей Номенклатури витрат.

Для обліку витрат підсобно-допоміжної діяльності використовують балансовий рахунок 23 "Виробництво", на окремих позиціях якого обліковують витрати різних видів допоміжного виробництва.

Аналітичний облік витрат підсобно-допоміжної діяльності ведеться за кожним видом виробництва, господарства, послуги окремо за балансовими рахунками, статтями та елементами витрат.

7.2. Облік допоміжних виробництв

Облік промислового виробництва

Витрати на виготовлення промислової продукції самостійні підсобно-допоміжні підприємства (льодозаводи, кар'єри, електростанції, заводи та майстерні різних служб), як і підприємства основної діяльності залізниць, враховують на рахунку 23 "Виробництво".

Підприємства, що фінансуються за планом перевезень, на цьому рахунку відображають витрати на ремонт пасажирських і вантажних вагонів у депо; ремонт локомотивних і колісних пар без зміни елементів; ремонт локомотивів для депо інших залізниць і підприємств (організацій) інших міністерств та відомств; поточний ремонт пошкодженого рухомого складу та контейнерів, що здійснюється за рахунок винних підприємств; виготовлення запасних частин, інструментів, пристосувань, інвентарю та іншої продукції; водопостачання; вироблення електроенергії та переробку покупної електроенергії; заморожування льоду; добування матеріалів баласту в кар'єрах та на інші роботи промислового характеру.

Витрати на виробництво продукції підсобно-допоміжні підприємства з цеховою структурою враховують на рахунку 23 "Виробництво" відносно цехів за статтями Номенклатури витрат основної діяльності залізниць. Підприємства, для яких Номенклатурою спеціальні статті витрат не передбачені, наприклад заводи служби сигналізації та

зв'язку і різноманітні майстерні, а також підприємства основної діяльності, облік витрат ведуть за найважливішими виробами або роботами, що включені до планових калькуляцій собівартості продукції, окремо за найменуваннями, а за іншими виробами та роботами – за узагальненими видами виробів і робіт або в цілому за всіма видами.

Матеріальні цінності (запасні частини, інструменти, обладнання, інвентар, пристосування для перевезення худоби, зерна, піддони, плодоовочеve обладнання та інші види продукції), виготовлені для подальшого використання на самому підприємстві, оприбутковують за дебетом рахунка 20 “Виробничі запаси”, а призначені для відпускання та реалізації іншим організаціям та своєму капітальному будівництву – за дебетом рахунка 26 “Готова продукція”.

Готову продукцію оприбутковують за плановою собівартістю. Різницю між фактичною та плановою собівартістю показують на окремій обліковій позиції рахунка 26 “Готова продукція”.

Готову продукцію, відвантажену або здану на місці покупцям (замовникам), а також відпущену у встановленому порядку для потреб свого капітального будівництва, з рахунка 26 “Готова продукція” списують за плановою собівартістю на рахунок 90 “Собівартість реалізації”. Наприкінці місяця різницю між фактичною та плановою собівартістю готової продукції в частині, що належить до відпущених та реалізованих виробів, списують пропорційно їх плановій собівартості на ті рахунки, куди планова собівартість була віднесена. При цьому дебітові різниці показують прямим записом, а кредитові – червоним сторно. Суму різниць, що належить до залишку готової продукції на складі, залишають на рахунку 26 “Готова продукція”.

У Балансах готову продукцію відображають за фактичною собівартістю.

Для точного обрахування фактичної собівартості виготовлених протягом місяця матеріальних цінностей та закінчених робіт уточнюють обсяг і вартість незавершеного виробництва. По закінченні звітного місяця проводять інвентаризацію незакінчених обробкою виробів і незавершених робіт та визначають обсяг здійснених на них витрат. Згідно з первинними документами за діючими розцінками визначають розмір заробітної плати, за нормами витрат – вартість витрачених матеріалів, за плановими нормами – розмір основних загальних і загальногосподарських витрат.

До складу незавершеного виробництва включають тільки фактично витрачені матеріали. Якщо матеріали були одержані зі складу, але повністю не витрачені, вартість їх залишку станом на останнє число звітного місяця перераховують з кредиту рахунка 23 “Виробництво” у дебет рахунка 20 “Виробничі запаси”, а станом на 1-ше число наступного місяця роблять зворотний бухгалтерський запис.

Фактичну собівартість готових виробів та виконаних робіт, що списується з рахунка 23 “Виробництво” наприкінці місяця, визначають

шляхом збільшення витрат звітнього місяця на вартість незавершеного виробництва на початок місяця та зменшення її на вартість незавершеного виробництва на кінець місяця.

Облік операцій з водопостачання

До витрат з водопостачання відносять всі витрати залізниць на обслуговування, утримання та поточний ремонт джерел водопостачання, гідротехнічних, водоочисних (фільтрувальних), водонапірних і зливних споруд, насосних станцій, артезіанських свердловин, водопровідних мереж (крім не підключених до залізничних комунікацій окремих водопровідних мереж, в які вода надходить від сторонніх організацій та оплачується безпосередньо підприємством-споживачем); витрати на поточний ремонт устаткування, інвентарю та інструментів, на перевезення та роздачу води. Всі ці витрати враховують за ст. 450-457 Номенклатури витрат на субрахунку 2363 “Господарство водопостачання і водовідведення”.

Фактичну вартість води, що витрачена на перевезення, з кредиту субрахунка 2363 перераховують у дебет субрахунка 2320 до ст. 240 за елементами витрат “Інші грошові витрати”. Якщо діє порядок, коли пред’являються підприємствам рахунки за вартість відпущеної на перевезення води, то на суму пред’явлених рахунків (за плановою собівартістю води) дебетується субрахунок 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки” та кредитується субрахунок 7055 “Дохід від реалізації води”. Сума фактичної собівартості відображається обліковцями за дебетом субрахунка 903 та кредитом субрахунка 2363.

Під час відпускання води підприємствам інших підрозділів своєї залізниці, підприємствам інших залізниць, а також підприємствам (організаціям) Укрзалізниці та інших міністерств і відомств рахунки пред’являються за відпускнуою вартістю води. Згідно з цими рахунками роблять бухгалтерський запис за дебетом субрахунка 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями” та кредитом субрахунка 7055 “Дохід від реалізації води”.

Собівартість води, відпущеної не переведеним на самостійний баланс підрозділам залізниці, витрати яких обліковуються на субрахунку 2363 (електростанції, пункти льодозаготівлі тощо), перераховують всередині рахунка 20 з аналітичного рахунка витрат на водопостачання на аналітичні рахунки витрат відповідних виробництв без відображення цієї операції за субрахунком 7055.

За ст. 452 “Обслуговування і утримання окремих водопровідних мереж” Номенклатури витрат враховують всі витрати на обслуговування, утримання та поточний ремонт не підключених до залізничних комунікацій (джерел водопостачання) водопровідних мереж і пристосувань, куди вода надходить від сторонніх організацій та оплачується безпосередньо підприємством-споживачем, не стосуючись залізниці. Ці витрати відображаються на субрахунку 2363.

За утримання окремих водопровідних мереж, що знаходяться у використанні підприємств, пред'являються рахунки підприємствам-споживачам, фіксуючи запис за дебетом субрахунка 361 та кредитом субрахунка 2363. Пред'явлені суми підприємства-споживачі записують за дебетом рахунків витрат, на яких враховуються суми, сплачені ними за воду, що надійшла по цих мережах.

Витрати на обслуговування, утримання та поточний ремонт артезіанських свердловин, які не подають воду до водопровідної мережі, питних шахтних і трубчастих колодязів, а також пристосувань для зливу привізної води, що знаходяться на пунктах зупинок і на перегонах, враховуються на ст. 453 “Обслуговування і утримання питних шахтних і трубчастих колодязів і пристосувань для зливу привізної води” та відображаються на субрахунку 2363. Сума фактичних витрат, що врахована на ст.450-457, щомісяця перераховується з кредиту субрахунка 2363 у дебет субрахунка 2320 на ст. 245 “Поточний ремонт об'єктів водопостачання на водовідведення” за елементом витрат “Інші грошові витрати”.

Облік операцій з вироблення електроенергії

На залізничному транспорті, що виступає крупним споживачем електроенергії, облік операцій з переробки купівельної електроенергії та вироблення її власними електростанціями займає важливе місце в бухгалтерському обліку. Процес забезпечення електроенергією здійснюють дистанції електропостачання, які відпускають її для руху потягів, виробничих і побутових потреб підприємств залізничного транспорту, підприємств інших міністерств і відомств, а також сільгоспідприємств.

Витрати своїх електростанцій на вироблення електроенергії та витрати на переробку покупної електроенергії дистанції електропостачання обліковують на субрахунку 2362 за елементами витрат за ст. 445-448. Вартість одержаної зі сторони електроенергії, що пройшла через тяглові підстанції та трансформатори залізниць, включається у витрати з вироблення електроенергії за елементом “Електроенергія”.

На відпускну вартість виробленої та переробленої електроенергії дистанції пред'являють рахунки споживачам. При цьому на суму за рахунками вони дебетують субрахунок 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями” та кредитують субрахунки 7056 “Дохід від реалізації електропослуг”. На фактичну вартість відпущеної електроенергії дистанції кредитують субрахунок 2362 та дебетують субрахунок 903.

Вартість електроенергії, що одержана зі сторони та надійшла на підприємства залізниці без переробки, не включається у витрати на вироблення електроенергії. Цю операцію дистанції обліковують на субрахунку 2362. У дебет субрахунка записують вартість електроенергії, що надійшла, та витрати на утримання електромереж і організацій

постачання електроенергії, у кредит субрахунка – суми за рахунками, що пред'явлені підприємствам залізниці.

Облік операцій з заготівлі льоду

Лід на залізницях необхідний для постачання ізотермічних вагонів і вагонів-ресторанів, підприємств громадського харчування, лікарень тощо.

Виготовленням льоду зайняті льодозаводи та льодопункти. Льодозаводи виготовляють лід механічним шляхом з використанням спеціального обладнання, а льодопункти виготовляють його у процесі заморожування в холодний період року або викалування на водоймищах. Витрати, пов'язані з виробництвом і заготівлею льоду, враховують на субрахунку 2360 “Пункти льодозаготівлення”.

Лід, виготовлений льодозаводами, які знаходяться на самостійному балансі, враховують на рахунку 26 “Готова продукція”. Під час його оприбуткування роблять бухгалтерський запис у дебет рахунка 26 та Кредит субрахунка 2360 за плановою собівартістю. Різницю між плановою та фактичною собівартістю льоду, обраховану по закінченні місяця, відносять на окрему статтю рахунка 26 як відхилення від облікових цін.

Дохід від реалізації та відпускання льоду, у тому числі на ізотермічні вагони, відображають на субрахунок 7059 “Дохід від інших робіт і послуг допоміжного виробництва”. У дебет субрахунка 903 за списують лід з кредиту субрахунка 2360.

Лід, що вироблений льодозаводами та льодопунктами, які не є самостійними підрозділами залізниці, оприбутковують за дебетом рахунка 20 “Виробничі запаси” також за плановою собівартістю з урахуванням відхилень фактичної собівартості від планової.

Облік деповського ремонту вагонів

Витрати з ремонту вантажних вагонів, виконаного вагонними депо по вагонах, приписаних до своєї залізниці, які обліковуються на балансі залізниці, вагонні депо відображають на субрахунку 2314 “Вагонне господарство” за відповідними статтями та елементами витрат у розділі I Номенклатури витрат “Прямі витрати по перевезеннях”. Вагонні депо виписують повідомлення (авізо) підрозділу залізниці, на балансі якого враховуються відремонтовані вагони, та відображають за дебетом субрахунка 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки” та кредитом субрахунка 2314 “Вагонне господарство”. Підрозділ залізниці суму витрат з ремонту вантажних вагонів на підставі одержаного повідомлення відображає за дебетом субрахунка 2314 “Вагонне господарство” або субрахунка іншого господарства за елементами “Інші витрати” та кредитом субрахунка 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки”.

Витрати з ремонту вантажних вагонів в умовах депо, виконаного по вагонах приписки інших залізниць України та на сторону, вагонні депо відображають на субрахунку 2330 “Ремонт основних засобів” з наступним закриттям у дебет субрахунка 903 “Собівартість реалізованих робіт і

послуг”. Розрахунки за виконаний ремонт на сторону відображається за дебетом субрахунка 682 “Внутрішні розрахунки” в разі пред’явлення рахунка іншій залізниці, рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” – стороннім підприємствам і кредитом субрахунка 7061 “Дохід від послуг з деповського ремонту вантажних вагонів”.

Вагонні депо, на балансі яких обліковуються пасажирські вагони, витрати з їх ремонту відображають за дебетом субрахунка 2310 “Пасажирське господарство” у відповідних статтях розділу I “Прямі витрати по перевезеннях” Номенклатури витрат за елементами.

При виконанні ремонту пасажирських вагонів, приписаних до іншого підрозділу своєї залізниці, виконавець витрат з ремонту відображає за дебетом субрахунка 2310 “Пасажирське господарство” за елементами витрат. Виконавець ремонтних робіт виписує власнику відремонтованих пасажирських вагонів повідомлення (авізо) та відображає за дебетом субрахунка 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки” та кредитом субрахунка 2310 “Пасажирське господарство”. Підрозділ залізниці суму витрат з ремонту пасажирських вагонів на підставі одержаного повідомлення (авізо) відображає за дебетом відповідного субрахунка обліку витрат за елементами “Інші витрати” та кредитом субрахунка 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки”.

Витрати з ремонту пасажирських вагонів приписки інших залізниць України та на сторону вагонні депо відображають на субрахунку 2330 “Ремонт основних засобів” з наступним закриттям у дебет субрахунка 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”. Вартість виконаного ремонту на сторону відображається за дебетом субрахунка 682 “Внутрішні розрахунки” у разі пред’явлення рахунка іншій залізниці, рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” – стороннім підприємствам і кредитом субрахунка 7062 “Дохід від послуг з деповського ремонту пасажирських вагонів”.

Облік операцій автомобільного транспорту

На залізницях наявна велика кількість самостійних автотранспортних підприємств. Крім того, велика кількість підприємств має власний автотранспорт, що входить до складу підсобно-допоміжної діяльності. В обох випадках витрати та доходи автотранспорту обліковують на субрахунку 2391.

Витрати автотранспорту включають заробітну плату шоферів і вантажників, вартість палива, мастильних і допоміжних матеріалів, запасних частин для автомобілів, амортизаційні відрахування від вартості автомобілів, гаражу та інших будов, споруд та обладнання, витрати на утримання та ремонт виробничих і службових приміщень, на утримання апарату управління тощо.

Доходами самостійних автотранспортних підприємств є платежі замовників за виконані автотранспортом для них роботи, а доходами автотранспорту, що входить до складу підприємств залізниць, - планова

вартість автотранспортних робіт, за якою їх відносять на витрати виробництва або обігу. У першому випадку на суму пред'явлених рахунків роблять бухгалтерський запис за кредитом субрахунка 7058 "Дохід від експлуатації автотранспорту" та дебетом субрахунка 361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками". У другому випадку витрати з субрахунка 2391 відносять на дебет рахунків 23 "Виробництво".

Перевезення вантажів автотранспортом оформлюють товарно-транспортними накладними.

Роботу, виконану автомобілем, враховують у дорожніх листах, що видаються шоферу під час виїзду з гаражу. Дорожній лист може бути разовим або накопичувальним (видається раз на місяць). У ньому відмічають час виїзду та повернення до гаражу, технічний стан автомобіля, кількість наявного палива, характер та обсяг виконаної роботи, масу перевезених вантажів, подолану відстань, час простоїв тощо. Всі ці дані використовують для розрахунку заробітної плати шоферів і вантажників, оперативно-технічного обліку роботи автотранспорту, калькулювання собівартості перевезень. Вони також становлять підставу для пред'явлення рахунків замовникам.

Облік браку у виробництві

У процесі виробництва продукції або ремонтних робіт можливі різноманітні витрати, що збільшують їх собівартість, у тому числі витрати від браку.

Браком у виробництві вважають продукцію, напівфабрикати, деталі, вузли, а також роботи, у тому числі ремонтні, які за своєю якістю не відповідають встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням для подальшої обробки чи можуть бути використані тільки виправленими, що спричинятиме застосування додаткових витрат.

Залежно від характеру дефектів, недоліків, встановлених під час технічного приймання продукції або робіт, брак поділяють на виправний і невиправний (остаточний). Виправним вважають брак, усунення дефектів якого технічно можливе та економічно доцільне. В іншому випадку брак буде невиправним (остаточним).

За місцем виявлення брак поділяють на внутрішній, що виявлений на підприємстві до відправлення продукції покупцю (споживачу) або здавання робіт; і зовнішній, виявлений у покупця (споживача) під час приймання продукції, у процесі обробки, збирання, монтажу або експлуатації.

Для ліквідації умов, що сприяли браку, та притягнення винних до відповідальності необхідне чітке врахування всіх випадків браку з указанням його причин: порушення технології виробництва, скриті недоліки матеріалів, пошкоджене устаткування та інструмент, недостатня кваліфікація або недбалість робітника тощо. Як первинний документ, що

служить для прийняття на облік виявленого виробничого браку, застосовують акт про брак.

Витрати від браку враховують на рахунку 24 “Брак у виробництві”.

Собівартість внутрішнього невикористаного браку визначають за фактичними витратами на виготовлення даної продукції або здійснення робіт без витрат за статтею “Загальногосподарські витрати”. У собівартість внутрішнього виправного браку включають витрати на матеріали, запасні частини та напівфабрикати, які витрачено на ліквідацію дефектів, заробітну плату робітників, які зайняті виправленням браку, відповідну частку витрат з обслуговування та експлуатації машин та устаткування, а також основних загальних (загальновиробничих) витрат. Безпосередню собівартість забракованих виробів і робіт у витрати на виправлення браку не включають і на рахунку 24 не відображають.

Вартість зовнішнього невикористаного браку komponується з витрат, що визначають собівартість внутрішнього остаточного браку, а також транспортних та інших витрат, яких зазнав покупець. Вартість зовнішнього виправного браку складається з витрат на виправлення браку покупцем, а під час повернення забракованої продукції на підприємство – з витрат на транспортування її від покупця, виправлення браку та заміну забракованої продукції.

Всі ці витрати враховують за дебетом рахунка 24 “Брак у виробництві”. За кредитом цього рахунка відображають суми, що віднесені до зменшення збитків від браку, і суму залишку витрат, що списується щомісяця на збитки виробництва як витрати від браку. До зменшення витрат (у кредит рахунка 24) відносять вартість забракованої продукції за ціною її можливого використання, суми, що утримані з постачальників або призначені арбітражем за недоброякісні матеріали, що стали причиною браку.

Бухгалтерські записи з повернутої покупцями у звітному році продукції сторнують. Якщо продукція повертається в наступному році, то її вартість, оплачену покупцями за відпускними цінами, списують з кредиту субрахунка 377 “Розрахунки з різними дебіторами та кредиторами” у дебет субрахунка 24 “Брак у виробництві” – у сумі фактичної собівартості продукції; субрахунка 472 “Непокриті збитки” – на суму, що залишилася, як збитки з операцій минулих років, що виявлені в поточному році.

Рахунок 24 щомісяця повністю закривають, і сальдо на кінець місяця на цьому рахунку не буває.

7.3. Облік операцій обслуговуючих виробництв і господарств

Облік вантажно-розвантажувальних робіт

Важливе місце в діяльності залізниць посідають вантажно-розвантажувальні роботи, якими починається та завершується

транспортування народногосподарських вантажів. Однак за своїм характером ці роботи не є складовою частиною процесу перевезення, тому їх враховують як один з видів підсобно-допоміжної діяльності залізниці.

Вантажно-розвантажувальні роботи поділяють на обов'язкові, пов'язані з перевезенням вантажів, передбачених Тарифною політикою, та необов'язкові, що виконуються за договорами з вантажовідправниками та вантажоодержувачами (по інших вантажах). У першому випадку роботи оплачують вантажовідправники та вантажоодержувачі вантажів разом з оплатою залізничного тарифу, а у другому – окремо за встановленими ставками зборів.

Роботи завантаження та вивантаження на залізницях виконують в основному механізовані дистанції вантажно-розвантажувальних робіт. Облік витрат ведеться на субрахунку 2333 “Виробництво” субрахунок 2333 “Вантажно-розвантажувальні роботи” за такими статтями Номенклатури витрат: 330 “Переробка вантажів вручну”, 311 “Переробка вантажів механізмами” та 332 “Безтоннажні роботи”. Такий порядок обліку обумовлений різною собівартістю робіт, виконаних вручну та з застосуванням механізмів, а також відмінностями у характері робіт, витрати на які враховуються на статтях 330, 331 (саме вантажно-розвантажувальні роботи) та 332 (супроводження вантажів, прибирання території вантажних дворів тощо).

В окремих випадках вантажно-розвантажувальні роботи виконують спеціальні бригади вантажників, присутніх на залізничних станціях. У цих випадках для обліку робіт використовують також субрахунок 2333.

Загальновиробничі й адміністративні витрати механізованої дистанції вантажно-розвантажувальних робіт фіксують на рахунках 91 і 92.

У зв'язку з розподілом вантажно-розвантажувальних робіт на обов'язкові та необов'язкові (договірні) оплата рахунків механізованих дистанцій за виконані роботи здійснюється по-різному. За роботи, що оплачені вантажовідправниками та вантажоодержувачами разом з залізничним транспортом, дистанції пред'являють рахунки за встановленими ставками зборів фінансово-економічної службі залізниці. На суму рахунка дистанції кредитують субрахунок 7050 “Дохід від вантажної комерційної роботи” та дебетують субрахунок 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки”. У свою чергу служба дебетує субрахунок 2333 та кредитує субрахунок 683 за розрахунками. По закінченні звітного місяця служба телеграфом повідомляє Головному управлінню централізованих бухгалтерських розрахунків і фінансів Укрзалізниці суму рахунків за обов'язкові вантажно-розвантажувальні роботи, що прийняті нею до сплати у звітному місяці.

Доходи від обов'язкових вантажно-розвантажувальних робіт, оплачених вантажовідправниками та вантажоодержувачами разом з залізничним тарифом, щомісяця передаються залізницям під час розрахунків з ними за виконані роботи. На суму повідомлення про ці

доходи, одержаного від ЦФ, фінансово-економічна служба дебетує субрахунок 682 "Внутрішньовідомчі розрахунки з поточних операцій" (з ЦФ) та кредитує субрахунок 7050, відшкодовуючи тим самим суми, прийняті за рахунками механізованих дистанцій вантажно-розвантажувальних робіт.

За вантажно-розвантажувальні роботи, які не є обов'язковими, вантажовідправники та вантажоодержувачі розраховуються безпосередньо з механізованими дистанціями вантажно-розвантажувальних робіт. Під час надходження грошей безпосередньо в касу дистанції вони дебетують субрахунок 301 "Каса" та кредитують субрахунок 7050. Якщо роботи сплачені за квитанціями різних зборів через касу станції або за платіжними вимогами через технологічний центр обробки документів на перевезення, то суми сплати дистанції записують у дебет субрахунка 377 "Розрахунки з різними дебіторами та кредиторами". А під час надходження сум від фінансово-економічної служби дебетується субрахунок 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки" та кредитується субрахунок 377.

Роботи, що виконані механізованими дистанціями за особливими угодами (договорами) з вантажовідправниками та вантажоодержувачами, з автотранспортними, а також з підприємствами своєї залізниці, оплачуються через банк у загальному порядку. На суми пред'явлених рахунків дистанції дебетують субрахунок 361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями" та кредитують субрахунок 7050.

За переміщення вантажів з вагонів через технічну або комерційну несправність дистанції пред'являють службі рахунки з доданням актів про причини перевантаження. Це відображається за дебетом субрахунка 683 за розрахунками і службою в кореспонденції з кредитом субрахунка 7050. У свою чергу служба кредитує субрахунок 683 за розрахунками з дистанцією вантажно-розвантажувальних робіт та відносить прийняті суми на винні підприємства.

Облік операцій житлово-комунального господарства

На залізничному транспорті існує розгалужена система житлово-комунального господарства, що призначена для створення нормальних побутових умов робітникам і членам їх сімей. Це житлові будинки, гуртожитки койкового типу, вагони, що використовуються під житло та пересувні формування, мережі водопостачання, газо-та теплофікаційні лінії, каналізації, пральні, лазні, готелі тощо.

Будинки та кімнати відпочинку локомотивних і поїзних бригад, приміщення, обладнані для тимчасового відпочинку робітників або для перебування в очікуванні роботи (у локомотивних депо, дистанціях вантажно-розвантажувальних робіт та інших підприємствах залізниці), не входять до складу житлового фонду. Витрати на утримання таких приміщень відносять на витрати виробництва підприємств. Невеликі лазні та душові при виробничих приміщеннях також не виступають об'єктами

комунального господарства та утримуються за рахунок виробничих витрат.

Витрати житлово-комунального господарства обліковуються на субрахунку 2316 “Господарство цивільних споруд” згідно з номенклатурою витрат основної діяльності підприємств залізничного транспорту.

Доходи житлово-комунального господарства обліковують на субрахунку 7190 “Дохід від житлового господарства” з виділенням в аналітичному обліку окремих видів господарств. Для обліку витрат використовують ст. 600–635 Номенклатури витрат, що згруповані у підрозділи “Житловий фонд”, “Гуртожитки” та “Комунальне господарство”. Облік витрат на утримання апарату управління в цілому ведуть по всьому комунально-житловому господарству на ст. 550-562 Номенклатури витрат.

Експлуатацію житлового фонду на залізницях ведуть дистанції цивільних споруд та їх підвідомчі домоуправління.

Витрати з експлуатації житлового фонду складаються з витрат на заробітну плату обслуговуючого персоналу (двірники, ліфтери, прибиральниці тощо); утримання домогосподарства (вивезення сміття, прибирання снігу, очищення димоходів, догляд за зеленими насадженнями тощо); поточний ремонт житлових споруд; з відрахувань на амортизацію основних засобів житлового господарства; витрат на технічне обслуговування водопровідних, каналізаційних, теплофікаційних та електричних мереж і пристосувань, що знаходяться усередині будов, витрат на управління тощо.

Доходами від експлуатації житлового фонду виступають квартирна плата (без цільових зборів), плата за користування гуртожитками, суми, одержувані дистанцією цивільних споруд (домоуправлінням) від інших підприємств і за рахунок компенсації витрат на технічне обслуговування водопровідних, каналізаційних, теплофікаційних та електричних мереж і пристосувань, що знаходяться усередині житлових споруд, що належать дистанціям.

Квартирну плату за житлову площу, що займає квартиронаймач, нараховують щомісяця за діючим тарифом.

До складу витрат, що здійснюються за рахунок цільових зборів, включають витрати на центральне опалення житлових будинків, на водопостачання (у тому числі гарячої води) та каналізацію, установлення та утримання радіотрансляційних точок, колективних телевізійних антен, очищення сміттєзбирачів, на електроенергію та газ. За цільовими зборами не повинно бути ні прибутку, ні збитку, оскільки з квартиронаймачів та орендарів вони стягуються в розмірі фактичних витрат.

Деякі цільові витрати за часом виникнення можуть не збігатися з їх відшкодуванням квартиронаймачами та орендарями, наприклад сезонні витрати на опалення житлових будинків. У цьому випадку виникає різниця

між витратами та зборами, яку в Балансах відображають у складі статті “Інші дебітори” або “Інші кредитори” без бухгалтерських записів. Наприкінці року цю різницю перераховують відповідно з дебету або кредиту субрахунка 7192 “Дохід комунального господарства” у кредит субрахунка або дебет субрахунка 685 “Розрахунки з різними дебіторами та кредиторами”. На початку наступного року роблять запис зі зворотною кореспонденцією цих рахунків для донарахування недоборів або заліку переборів під час наступних платежів.

У випадках, коли в житлових будинках проживають робітники, яким надаються посадові квартири без стягнення квартирної плати, а також робітники дорожнього господарства, які звільнені від плати за житло та комунальні послуги, на вартість наданих пільг домоуправління пред’являють рахунки тим підприємствам, на яких працюють ці робітники, і на суму пред’явленого рахунка вони дебетують субрахунок 685 та кредитують субрахунок 7090 “Дохід житлового господарства”.

Підприємства-платники на підставі рахунків домоуправлінь дебетують рахунок 23 “Виробництво” або інші виробничі рахунки та кредитують субрахунок 685. Вартість наданих пільг ці підприємства враховують за елементом “Заробітна плата” на ст. 562 “Інші витрати” (з утримання апарату управління) або 504 “Обслуговування працюючих” (з утримання виробничого персоналу).

Лінійно-дорожні споруди дистанцій колії, а також будинки воєнізованої охорони входять до складу житлового фонду. Однак витрати на їх утримання також відносять на витрати на перевезення, як і на утримання службових приміщень, у яких проживають робітники, які звільнені від плати за житло та комунальні послуги.

Аналогічно враховуються витрати та доходи у тих випадках, коли оплачувана житлова площа знаходиться в виробничих і службових спорудах.

На суми витрат на технічне обслуговування водопровідних, електричних, каналізаційних і теплофікаційних мереж і пристосувань, що знаходяться усередині споруди, домоуправління пред’являють рахунки за встановленими нормами з розрахунку за 1 м² житлової площі підприємствам, що отримують доходи від експлуатації цих мереж і пристосувань. На цю суму домоуправління дебетують субрахунок 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями” та кредитують субрахунок 7190 “Доходи житлового господарства”.

Суми за одержаними рахунками служби підприємства відносять до витрат на експлуатацію мереж і пристосувань і відповідно розподіляють на собівартість води та електроенергії за рахунком 23 “Виробництво”, до витрат на обробку стічних вод за субрахунком 7192 “Дохід комунального господарства” та до витрат на центральне опалення та гаряче водопостачання з субрахунком 9492 “Комунальні підприємства” або за іншим рахунком, на якому підприємство (наприклад, локомотивне або

вагонне депо) враховує утримання котельної, що виробляє гарячу воду або пару.

Як правило, гуртожитки знаходяться на балансі дистанцій цивільних споруд і домоуправлінь, але можуть знаходитися й на балансі інших підприємств залізниці (локомотивних депо, дистанцій колії тощо).

Витрати на утримання гуртожитків (заробітна плата обслуговуючого персоналу, знос постільних речей, паливо для обігріву та приготування їжі, електроенергія, витрати на комунальне обслуговування тощо) враховують за ст. 625 “Витрати на обслуговування тих, що живуть у гуртожитку” Номенклатури витрат.

Доходи гуртожитків становить плата, що стягується з робітників інших підприємств та організацій залізничного транспорту, які проживають у даному гуртожитку, а також працюючих в інших міністерствах і відомствах. Ці підприємства та організації оплачують різницю між фактичною собівартістю утримання койко-місця та платою, що стягується з їх робітників. При цьому різницю за робітників бюджетних організацій Укрзалізниці оплачує фінансово-економічна служба, фіксуючи її за ст. 504 “Обслуговування працюючих”.

Витрати та доходи з експлуатації гуртожитків койкового типу обліковують відповідно на субрахунках 9491 та 7191 “Доходи гуртожитків”.

Витрати з утримання пасажирських вагонів, що використовуються як побутове приміщення для працівників підрозділів своєї залізниці, вагонні депо (вагонні дільниці) відображають за дебетом субрахунка 239 “Інші види робіт по всіх господарствах” за елементами витрат. Вагонні депо (вагонні дільниці) направляють підрозділам своєї залізниці повідомлення (авізо) про суму витрат і відображають за дебетом субрахунка 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки” та кредитом субрахунка 239 “Інші види робіт по всіх господарствах”. Підрозділ своєї залізниці згідно з отриманим повідомленням відображає суму витрат за дебетом відповідних рахунків з перевезень або допоміжного виробництва залежно від виду робіт, де використовуються ці вагони, та кредитом субрахунка 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки”.

Витрати з утримання пасажирських вагонів, що використовуються як побутове приміщення для працівників інших залізниць України та сторонніх підприємств, вагонні депо (вагонні дільниці) відображають за дебетом субрахунка 239 “Інші види робіт по всіх господарствах” з наступним закриттям у дебет субрахунка 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”. Вартість таких послуг відображають за дебетом субрахунка 682 “Внутрішні розрахунки” у разі пред’явлення рахунка іншій залізниці України, рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” – стороннім підприємствам і кредитом субрахунка 7059 “Дохід від інших робіт і послуг допоміжного виробництва”.

За експлуатацію водопроводу та каналізації на залізницях несуть відповідальність залізниці, інші об'єкти комунального господарства, а за роботу комунальних підприємств – дистанції цивільних споруд. Облік витрат на комунальне господарство враховується на ст. 630—635 Номенклатури витрат. Витрати та доходи комунального господарства враховуються на окремому субрахунку 9492.

На субрахунку 9492 щомісяця уточнюють фінансовий результат з експлуатації житлово-комунального господарства, при цьому на суму перевищення витрат над доходами дебетується рахунок 48 “Цільове фінансування” та кредитується субрахунок 9492.

Облік операцій баз обслуговування пасажирських вагонів

Завданням баз обслуговування пасажирських вагонів є постачання білизною, постільними речами та предметами чайної торгівлі (чай, цукор, печиво, вафлі тощо). Облік витрат бази ведуть за ст. 350—356 Номенклатури витрат, де враховують витрати на прання, прасування, ремонт білизни, дезінфекцію постільних речей, утримання інвентарю та устаткування пасажирських потягів, постачання пасажирських потягів білизною та постільними речами тощо.

Доходи баз включають плату за користування білизною та постільними речами, а також виторг від продажу пасажирам предметів чайної торгівлі.

Витрати та доходи бази обслуговування пасажирських вагонів обліковують на субрахунку 2335, а доходи на субрахунку 7054 “Доходи від обслуговування пасажирів”.

Суму витрат з прання та дезінфекції постільних речей, постільної білизни, спецодягу тощо для обслуговування пасажирів, підрозділів своєї залізниці та на сторону вагонні дільниці відображають за дебетом субрахунка 2335 “Обслуговування пасажирів” за елементами витрат.

Вагонні дільниці суму витрат з прання постільної білизни та постільних речей для забезпечення під час поїздки начальників пасажирських потягів, провідників вагонів і поїзних електромеханіків своєї залізниці відображають за дебетом субрахунка 2310 “Пасажирське господарство” за елементом “Інші витрати” та кредитом субрахунка 2335 “Обслуговування пасажирів”.

Вагонні дільниці на суму витрат з прання та дезінфекції постільних речей, постільної білизни, спецодягу тощо виписують повідомлення (авізо) підрозділам своєї залізниці та відображають за дебетом субрахунка 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки” та кредитом субрахунка 2335 “Обслуговування пасажирів”. Підрозділ своєї залізниці на підставі отриманого та підтвердженого повідомлення (авізо) відображає суму витрат з прання та дезінфекції за дебетом відповідних субрахунків обліку витрат рахунка 23 “Виробництво” за відповідними статтями Номенклатури

витрат за елементами “Інші витрати” та кредитом субрахунка 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки”.

Суму витрат з прання та дезінфекції постільних речей, постільної білизни, спецодягу тощо на сторону вагонні дільниці відображають за дебетом субрахунка 239 “Інші види робіт по всіх господарства” за елементом “Інші витрати” та кредитом субрахунка 2335 “Обслуговування пасажирів” з наступним списанням із субрахунка 239 “Інші види робіт по всіх господарства” у дебет субрахунка 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”. Вартість виконаних послуг з прання та дезінфекції на сторону відображається за дебетом субрахунка 682 “Внутрішні розрахунки” у разі пред’явлення рахунка іншій залізниці України, рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” – стороннім підприємствам і кредитом субрахунка 7059 “Дохід від інших робіт і послуг допоміжного виробництва”.

Пральні інших підрозділів залізниці (крім пралень вагонних дільниць) суму витрат з прання та дезінфекції постільних речей, постільної білизни, спецодягу тощо відображають за дебетом субрахунка 239 “Інші види робіт по всіх господарства” за елементами витрат з наступним списанням із субрахунка 239 “Інші види робіт по всіх господарства” у дебет відповідних субрахунків обліку витрат рахунка 23 “Виробництво” – для власних потреб та субрахунка 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг” – на сторону. Витрати з прання та дезінфекції для підрозділів своєї залізниці відображаються за дебетом субрахунка 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки” та кредитом субрахунка 239 “Інші види робіт по всіх господарства”. Вартість виконаних послуг з прання для іншої залізниці відображається за дебетом субрахунка 682 “Внутрішні розрахунки”, для сторонніх підприємств – за дебетом рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” і кредитом субрахунка 7059 “Дохід від інших робіт і послуг допоміжного виробництва”.

Облік операцій підсобного сільського господарства

Більшість підприємств та організацій залізничного транспорту мають своє підсобне сільське господарство – вирощують картоплю, овочі та зернові культури, відгодовують свиней і кролів на м’ясо, тримають велику рогату худобу тощо. Витрати на виробництво сільськогосподарської продукції ці підприємства враховують на субрахунку 235 “Сільське господарство”.

Підсобні господарства, виділені в самостійний баланс, бухгалтерський облік, ведуть відповідно до того самого Плану рахунків, що й підприємства основної діяльності (локомотивне депо, промислове підприємство, будівельна організація тощо), при якому підсобне господарство організоване. Бухгалтерські звіти та баланси цього господарства включаються в загальні (зведені) звіти та баланси основної діяльності підприємства (організації).

Витрати підсобного сільського господарства підприємства враховують на спеціально виділених статтях Номенклатури витрат за такими групами: рослинництво, тваринництво з виділенням “У тому числі” статті витрат на молочні та м’ясні стада тварин, загальногосподарські витрати та переробку продукції тваринництва. У середині статей витрачання витрати враховуються за елементами.

Господарчо-фінансові операції підсобного сільського господарства в обліку відображають у звичайному порядку. Найвні відзнаки тільки з обліку операцій, що є характерними для даного виробництва. Так, у рослинництві здійснюється сушіння та сортування насіння на ті, що придатні або непридатні до посіву. Під час передачі насіння зі сховища на сушіння та сортування їх вартість відносять у дебет субрахунка 2350 з кредиту субрахунка 208, на якому враховують насіння та іншу продукцію рослинництва під час зберігання.

Після сушіння та сортування здійснюють зворотний бухгалтерський запис: у дебет субрахунка 208 з кредит субрахунка 2353. При цьому придатне до посіву насіння оприбутковують за обліковою ціною, непридатне – за ціною можливого використання з віднесенням на субрахунок 208 різниці між вартістю за обліковою ціною та ціною можливого використання. Витрати на сушіння та сортування насіння також відносять у дебет субрахунка 208. Таким чином, вартість насіння, придатного до посіву, після їх обробки збільшується.

Під час виробництва продукції рослинництва вартість використаного для посіву насіння, а також всі витрати на підготовку ґрунту до сівби та його подальшу обробку, проведення сіву, вирощування рослин та їх збирання – з кредиту субрахунків 208 “Насіння та корми”, 201 “Матеріали”, 203 “Паливо”, 23 (з урахування роботи тракторів, комбайнів, автомобільного та гужового транспорту), 66 “Розрахунки з оплати праці” та інших відносять до дебету субрахунка 235 “Сільське господарство”.

Одержувану протягом року продукцію рослинництва оприбутковують за дебетом субрахунків 208 “Насіння та корми” та 28 “Товари” з кредиту субрахунка 235 за плановою собівартістю її виробництва. По закінченні звітнього року планову собівартість оприбуткованої продукції коригують до її фактичної собівартості чорним або червоним записом з кредиту субрахунка 235 у дебет субрахунків 208 та 28 – пропорційно залишку продукції; 23 – пропорційно продукції, використовуваної на безплатне харчування працівників і службовців підприємства; 90 – пропорційно реалізованій продукції; 235 “Витрати на експлуатацію автомобільного та гужового транспорту” – пропорційно продукції, використаної як корми або підстилка для коней, биків, волів та інших тяглових тварин.

Усі види дорослих тварин і молодняку обліковують на рахунку 21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”. Їх аналітичний облік ведуть у кількісному та грошовому вираженні, а також за масою.

Продуктивну худобу (корів, биків-виробників, свиноматок, вівцематок, кіз тощо) та робочу худобу (коней, волів, верблюрів, віслуків тощо) враховують у порядку, встановленому для обліку основних засобів, на рахунку 10 “Основні засоби”. Їх аналітичний облік ведуть у групових картках обліку основних засобів.

Протягом року продукцію тваринництва оприбутковують за плановою собівартістю 1 кг живої маси приплоду (телят, поросят тощо), 1 голови приплоду птиці (курчат, каченят, гусят, індичат), 1 ц загальної додаткової ваги вирощуваного молодняку тварин і худоби на відгодівлі, 1 ц молока, 1 ц товарної риби, 1 кг вовни, меду, воску тощо. При цьому приплід молодняку відносять у дебет рахунка 21 з кредиту субрахунка 2351 за групою “Тваринництво”. Додаткова вага вирощуваного поголів'я молодняку та тварин на відгодівлі приєднують до вартості відповідної групи тварин тим самим записом.

Додаткову вагу продуктивної худоби, яка враховується на рахунку 10, не визначають, тому вартість цих тварин в обліку не змінюють. Молодняк тварин, одержаний від приплоду робочої худоби, оприбутковують за дебетом рахунка 21 з кредиту субрахунка 2351 “Тваринництво” на зменшення цих витрат. Наприкінці року різницю між плановою та фактичною собівартістю приплоду, додаткової ваги, приросту тварин відносять у дебет рахунка 21 з кредиту субрахунка 2351 звичайним записом під час до оцінки продукції та червоним (сторно), якщо її фактична собівартість виявилася нижче за планову.

Під час забою на м'ясо молодняку тварин і худоби на відгодівлі їх вартість списують з кредиту рахунка 21 у дебет рахунка 23 “Виробництво”, куди відносять й витрати на забій. Одержану під час забою продукцію (м'ясо, сало, печінка, шкури, пир'я, пух тощо) оприбутковують за накладними записом за дебетом рахунка 28 “Товари” та кредитом субрахунка 2351 “Тваринництво”.

Дистанції лісозахисних насаджень відображають витрати по вирощування посадкового матеріалу (однорічних і багаторічних насаджень) на субрахунку 237 “Господарство лісозахисних насаджень” у статтях розділу II “Прямі витрати допоміжного виробництва” Номенклатури витрат.

Суму витрат з вирощування посадкового матеріалу дистанції лісозахисних насаджень закривають у дебет рахунка 26 “Готова продукція” з кредиту субрахунка 237 “Господарство лісозахисних насаджень”. На вартість готової продукції, відпущеної для підрозділів своєї залізниці, дистанції лісозахисних насаджень виписують повідомлення (авізо) і відображають за дебетом субрахунка 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки” та кредитом рахунка 26 “Готова продукція”. Підрозділи своєї залізниці, які отримали посадкові матеріали, на підставі підтвердженого повідомлення (авізо) відображають вартість однорічних насаджень за дебетом відповідних субрахунків обліку витрат

рахунка 23 “Виробництво” та статтями Номенклатури витрат, а вартість багаторічних насаджень за дебетом субрахунка 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” з подальшим зарахуванням їх до складу основних засобів у дебет субрахунка 108 “Багаторічні насадження” і кредит субрахунка 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки”.

Собівартість реалізованого посадкового матеріалу на сторону дистанції лісозахисних насаджень відображають за дебетом субрахунка 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” та кредитом рахунка 26 “Готова продукція”, одночасно дебетується субрахунок 682 “Внутрішні розрахунки” в разі пред’явлення рахунка іншій залізниці України, рахунок 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” – стороннім підприємствам і кредитується субрахунок 7059 “Дохід від інших робіт і послуг допоміжного виробництва”.

7.4. Облік операцій за рахунок місцевих доходів станції

Залізничні станції та вокзали виконують низку операцій з обслуговування пасажирів, вантажовідправників та вантажоодержувачів. Під час цих операцій утворюються доходи та витрати, які називаються місцевими.

Місцевими доходами станцій є грошові кошти, що утворюються з надходжень від населення, підприємств та організацій за надані їм послуги, а також від деяких видів штрафів. Склад місцевих доходів з пасажирських і вантажних станцій передбачений Положенням про залізничну станцію.

До місцевих доходів станцій відносять комісійний збір за попередній продаж квитків та оформлення проїзних документів у потягах; плату за послуги носильників, за зберігання ручного багажу камерах зберігання; доходи від експлуатації кімнат відпочинку транзитних пасажирів і кімнат матері та дитини; збори за оформлення повернення невикористаних квитків; плату за приймання багажу на дому та доставку його додому; надходження від продажу вантажовідправникам бирок, пломб, збори за зважування та перевірку маси вантажів; доходи від інформації вантажовідправників і вантажоодержувачів про прибуття вантажу на вхідні вузлові або сусідні станції; збори за складання накладних, заповнення бирок і маркування вантажних місць, якщо ці операції виконують робітники станцій; штрафні надходження за здачу вантажоодержувачами не очищених після вивантаження вагонів, контейнерів та за недостатнє зливання цистерн; штрафи з осіб, які порушують правила користування залізничним транспортом, стягнуті на території пасажирських і вантажних станцій начальниками цих станцій; доходи від інших послуг, що надаються пасажирам, або пов’язаних з обслуговуванням вантажоодержувачів і вантажовідправників.

Кошти місцевих доходів мають строго цільове призначення. Їх витрачають на утримання штату робітників, пов'язаних з обслуговуванням пасажирів, благоустроєм вокзалів і територій вантажних дворів тощо; на придбання малоцінного інвентарю, спецодягу та погашення знижки з вартості форменого одягу; на механізацію та автоматизацію окремих станційних процесів. За рахунок місцевих доходів оплачують рахунки за очищення вагонів і контейнерів, сплачують штрафи за подачу вантажовідправникам під завантаження неочищених вагонів та контейнерів, здійснюють інші витрати, пов'язані з обслуговуванням пасажирів, вантажовідправників і вантажоодержувачів. Крім того, за затвердженими нормативами місцеві доходи станцій направляють на здійснення питань соціального розвитку та розвитку виробництва.

Місцеві витрати станцій враховують на балансах станцій і вокзалів. Для цього застосовують субрахунок 2336. За дебетом цього субрахунка відображають фактично здійснені розрахунків за рахунок місцевих доходів.

Одержання грошей від пасажирів, вантажовідправників і вантажоодержувачів за надані їм послуги оформлюють квитанціями встановленої форми. Суми місцевих доходів, що надійшли за цими квитанціями, станції та вокзали по закінченні операційного дня вносять до каси бухгалтерії, звідки їх здають до установ банку для зарахування на поточний рахунок. На підставі витягу банку з поточного рахунка станції та вокзали складають бухгалтерський запис:

Дебет субрахунка 311 “Поточний рахунок у національній валюті”;
Кредит субрахунка 7052 “Дохід господарства станцій”.

Станції суми, одержані від місцевих доходів разом з виторгом від перевезень, здають до банку на допоміжний або основний дохідний рахунок. На допоміжні дохідні рахунки надходять також місцеві доходи, що стягуються з вантажовідправників і вантажоодержувачів при централізованих розрахунках за перевезення вантажів через ТехПД.

Місцеві доходи, що надійшли на дохідні рахунки Укрзалізниці, сектор обліку Укрзалізниці дохідних надходжень передає станції шляхом взаємних розрахунків фінансово-економічної служби. Тому на належну йому суму місцевих доходів фінансово-економічна служба кредитує субрахунок 7052 у кореспонденції з дебетом рахунка 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки” (з НФ).

Грошові кошти місцевих доходів станцій перераховують безпосередньо на поточний рахунок фінансово-економічної служби. Перерахування здійснюються протягом місяця авансом виходячи з фактичних доходів попереднього місяця, а в наступному місяці – у кінцевий розрахунок.

Місцеві доходи станцій можуть бути перерозподілені між станціями своєї залізниці. Вилучення або надходження коштів у порядку перерозподілу місцевих доходів станцій в обліку відображають на

рахунках внутрішніх розрахунків при одночасному зменшенні або збільшенні сум на субрахунку 7052.

Місцеві доходи станцій, виділені за планом на капітальні вкладення, зберігають у банку відокремлено та враховують на субрахунку 311 “Поточні рахунки в національній валюті”. Списання з цього рахунка здійснюють у міру сплати рахунків постачальників і підрядників, видачі коштів на заробітну плату тощо. Одночасно на фактично використані суми в обліку відображають зменшення спеціального джерела (дебет субрахунка 425) та утворюють джерело фінансування капітальних вкладень (кредит субрахунка 422 “Інший вкладений капітал”).

Аналітичний облік місцевих доходів і витрат ведуть за статтями доходів і витрат. При цьому витрати на утримання апарату управління показують за окремими статтями. Всі витрати враховують, крім того, за елементами витрат.

7.5. Облік операцій громадського харчування

На залізничному транспорті працюють підприємства громадського харчування – їдальні, буфети, ларки, кухні та інші блоки харчування, що знаходяться на балансах підприємств-структурних підрозділів.

Саме продукція громадського харчування складається з купівельних товарів і продукції власного виробництва.

Для обліку сировини та товарів у коморах підприємств харчування призначений активний субрахунок 281 “Товари на складах”, для обліку тари – 284 “Тара під товаром та порожня”. Товари враховуються за обліковими цінами. З постачальниками розрахунки здійснюються виходячи з вартості товарів за відпускними цінами (для підприємств харчування вони є купівельними). Вартість придбаних сировини та товарів (без ПДВ) включається до валових витрат підприємств (за умови, що першої з подій, тобто передоплати, не було). Для обліку торгової надбавки застосовують субрахунок 285 “Торгова націнка”. Транспортні витрати на суму без ПДВ відображають на рахунку 23 “Виробництво” та включають до валових витрат підприємства.

Під час оприбуткування сировини та товарів слід відобразити:

- на вартість товарів за купівельними цінами без ПДВ:

Дебет субрахунка 281 “Товари на складах”;

Кредит субрахунка 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”;

- на суму ПДВ за ціною придбання товарів:

Дебет субрахунка 641 “Розрахунки по податках”;

Кредит субрахунка 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”;

- на суму торгової надбавки, ПДВ за ціною придбання та неторгову надбавку:

Дебет субрахунка 281 “Товари на складах”;

Кредит субрахунка 285 “Торгова націнка”;

- на вартість тари, вказаної у супроводжувальному документі:

Дебет субрахунка 284 “Тара під товаром та порожня”;

Кредит субрахунка 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”;

- на суму транспортних витрат (без ПДВ):

Дебет рахунка 23 “Виробництво”;

Кредит субрахунка 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”;

- на суму ПДВ, що відноситься до наданих послуг з доставки:

Дебет субрахунка 641 “Розрахунки по податках”;

Кредит субрахунка 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”.

Необхідно оприбуткувати товарно-матеріальні цінності, що надійшли фактично. Виявлені неточності під час приймання відображаються в обліку аналогічно їх відображенню на підприємствах роздрібної торгівлі.

Облікові записи під час оприбуткування сировини та товарів від сторонніх постачальників здійснюються у порядку, аналогічному для обліку надходження товарів у роздріб. Деякі особливості має відображення в обліку продуктів, закуплених у фізичних осіб.

На підставі документів, що підтверджують відпускання продуктів на виробництво, в обліку роблять такий бухгалтерський запис:

– якщо продукти в коморі враховуються за обліковими цінами з ПДВ:

Дебет рахунка 23 “Виробництво”;

Кредит субрахунка 281 “Товари на складах”;

якщо продукти в коморі враховуються за цінами придбання без

ПДВ:

Дебет рахунка 23 – на вартість продуктів за роздрібними цінами з ПДВ (обліковими цінами виробництва);

Кредит субрахунка 281 – на вартість продуктів за цінами придбання без ПДВ (обліковими цінами комори);

Кредит субрахунка 285 – на суму торгової надбавки та ПДВ.

Під час відпускання товарів з комори у буфети в обліку роблять запис:

- при збігових облікових цінах:

Дебет субрахунка 282 “Товари в торгівл;”

Кредит субрахунка 281 “Товари на складах”;

– якщо в буфеті облікова ціна нижче:

Дебет субрахунка 282 – на вартість за обліковими цінами буфету;

Дебет субрахунка 285 – на суму різниці в товарних надбавках;

Кредит субрахунка 281 – на вартість за обліковими цінами комори.

Аналогічна проводка складається під час відпускання товарів на лоток, у кіоск та іншу роздрібну мережу, де вони реалізуються за нижчими цінами.

Повернення продуктів у комору з виробництва відобразиться записом:

– під час збігу облікової ціни у коморі та на виробництві:

Дебет субрахунка 281 “Товари на складах”;

Кредит рахунка 23 “Виробництво”;

Дебет субрахунка 281 – на вартість за обліковими цінами комори;

Дебет субрахунка 283 – на суму різниці у товарних надбавках;

Кредит рахунка 23 – на вартість за обліковими цінами виробництва.

Аналогічні проводки складаються під час повернення товару з буфету, роздрібною мережі (замість рахунка 23 задіяний субрахунок 281).

Також у документах на відпускання продуктів і товарів з комори іншій матеріально-підзвітній особі відобразатиметься тара, і в обліку це відобразиться записом:

Кредит рахунка 282 – комора;

Дебет субрахунка 281 – виробництво, буфет.

Витрати на виробництво власної продукції підприємства масового харчування враховують на субрахунку 2381 “Громадське харчування”. На дебет цього субрахунка відноситься вартість продуктів, що надходять у виробництво, а за кредитом відображається вартість сировини, витраченої на виробу, переданої сировини з нереалізованих готових виробів. Записи за субрахунком 2381 ведуть на підставі звіту про рух продуктів на кухні, який складає завідуючий виробництвом у 2 екземплярах. У себе він залишає 1-й екземпляр, а 2-й разом з прибутковими та видатковими документами передає до бухгалтерії.

Відпускання сировини та матеріалів з комори у виробництво оформлюється вимогою або накладною та відображається записом за дебетом субрахунка 2381 та кредитом субрахунка 281 за їх обліковою вартістю.

Готові вироби власного виробництва (з кухні) оприбутковуються або до комори підприємства (їдальню), або відпускаються до буфетів, у роздрібну мережу. Оприбуткування виробів у коморі відображається

записом за дебетом субрахунка 281 та кредитом субрахунка 2381. Відпускання готових продуктів власного виробництва в буфети, кіоски та інші пункти торгівлі відображається записом за дебетом субрахунка 281 “Товари у буфеті” та кредитом субрахунка 2381. Якщо продажні ціни, встановлені для реалізації, відрізняються від облікових цін у коморі або на виробництві, то суму різниці відображають на регулюючому субрахунку 285 “Торгова націнка”.

Синтетичний облік роздрібної реалізації продукції підприємства харчування ведуть на оперативно-результативному субрахунку 702 “Дохід від реалізації товарів”. За дебетом субрахунка 902 відображається вартість сировини та товарів (обсяг реалізації) за купівельними цінами, а за кредитом субрахунку 702 – вартість реалізованої продукції громадського харчування та купівельних товарів у фактичних цінах реалізації. Протягом місяця записи за дебетом субрахунка 702 на підприємствах харчування умовно здійснюються у фактичних цінах реалізації.

До складу роздрібного товарообігу включається реалізація продукції безпосередньо споживачу як за готівковий, так і за безготівковий розрахунок.

Підставою для відображення в обліку реалізації за готівковий розрахунок служать дані касових звітів, і в обліку це відобразиться записом:

Дебет рахунка 30 “Каса”;

Кредит субрахунка 702 “Дохід від реалізації товарів”.

Відпускання продукції працівникам підприємства відображають відповідно до даних накопичувальної відомості, складеної на підставі меню-накладних, і в обліку буде зроблено запис:

Дебет рахунка 66 “Розрахунки з оплати праці”;

Кредит субрахунка 702 “Дохід від реалізації товарів”.

Реалізація продукції за абонеентами та талонами відображається записом:

Дебет рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”;

Кредит субрахунка 702 “Дохід від реалізації товарів”.

Попередній продаж абонементів і талонів в обліку відобразиться так:

Дебет рахунка 30 (31) “Каса” (“Поточний рахунок”);

Кредит рахунка 36. “Розрахунки з покупцями і замовниками”.

На підставі даних книги обліку продажів наприкінці місяця роблять запис на суму податкового зобов’язання з ПДВ:

Дебет субрахунка 702 “Дохід від реалізації товарів”;

Кредит субрахунка 641 “Розрахунки по податкам”.

Розрахунок реалізованих товарних надбавок здійснюється за середнім процентом, як і на підприємствах роздрібної торгівлі. При цьому залишки товарів на кінець місяця визначаються сумарно на підставі сальдо за рахунками і субрахунками 23, 281, 282.

Інвентаризація сировини та продуктів на виробництві повинна проводитися не рідше одного разу на місяць. Залишки напівфабрикатів, готової продукції записують в інвентаризаційний опис без перерахунку на сировину. В опису вказують найменування сировини, напівфабрикатів і готових виробів, їх ціну, фактичну наявність і суму. Встановлені нестачі підлягають стягненню з матеріально-відповідальних осіб, а надлишки оприбутковуються.

Контрольні питання

1. Особливості обліку продукції та послуг ПДД.
2. Види виробництв ПДД залізниць.
3. Особливості обліку місцевих доходів станцій.
4. Облік використання продукції, робіт та послуг ПДД у процесі перевезень.
5. Облік витрат і доходів з обслуговування пасажирів на станціях.
6. Облік платних послуг населенню.
7. Особливості обліку операцій з громадського харчування.
8. Облік розрахунків при реалізації перевезень.

Розділ 8. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ АКТИВІВ

До фінансових активів підприємств залізничного транспорту належать грошові кошти та їх еквіваленти, дебіторська заборгованість, векселі отримані, поточні фінансові інвестиції.

Важливою ознакою фінансових активів підприємства є те, що вони забезпечують можливість швидкої сплати заборгованості по зобов'язаннях. При цьому, з одного боку, збільшення обсягу ліквідних активів підвищує платоспроможність підприємства, а з другого – призводить до скорочення його запасів і необоротних активів, що можуть бути використані для здійснення діяльності з метою отримання прибутку. Тому в управлінні ліквідністю постає дилема: прибутковість чи платоспроможність.

Головними завданнями обліку фінансових активів підприємств залізничного транспорту є:

- своєчасне і правильне оформлення первинних документів, що відображають їх рух;
- забезпечення ефективного контролю за використанням фінансових активів;
- достовірне відображення операцій з фінансовими активами на рахунках бухгалтерського обліку підприємств залізничного транспорту.

8.1. Вимоги до організації операцій з грошовими коштами та завдання їх обліку

У процесі здійснення вантажних і пасажирських перевезень залізниці та їхні структурні підрозділи вступають у господарські зв'язки з контрагентами (юридичними та фізичними особами). Господарські зв'язки оформлюються та закріплюються договором, відповідно до якого одна особа (фізична або юридична) є постачальником товарно-матеріальних цінностей або виконавцем робіт, а інша – покупцем, а відповідно, і платником. Крім того, підприємства транспорту проводять розрахункові операції з персоналом, який виконує виробничі завдання, та з іншими фізичними особами.

Чітка організація розрахунків між постачальником і покупцем безпосередньо впливає на прискорення обігу оборотних засобів і своєчасне надходження грошових коштів.

Розрахунки здійснюються у грошовій формі безготівково або готівкою. Безготівкові розрахунки ведуться шляхом перерахування грошових коштів з рахунка платника на рахунок одержувача за допомогою різноманітних банківських операцій, що замінюють грошові кошти в обігу. Перерахування здійснюються записами, які показують зменшення грошових коштів на рахунку в банку платника та відповідно збільшення залишку грошових коштів на рахунку одержувача. Посередником під час

розрахунків між підприємствами та організаціями виступають відповідні банки (державні та комерційні).

Банк – це установа, організована для залучення та розміщення грошових коштів підприємств на умовах повернення, платності та строковості. Відносини між банками та підприємствами з питань розрахунково-касового обслуговування будуються на підставі договорів.

У банках відкриваються поточні та спеціальні рахунки, які використовуються для зберігання коштів строго цільового призначення (акредитиви, чекові книжки тощо).

Таким чином, грошові кошти включають кошти в касі й на поточних та інших рахунках у банках, що можуть бути використані для поточних операцій.

Обіг грошових коштів на підприємствах України регулюється такими нормативними документами:

- «Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні», затверджене Постановою НБУ від 29.04.2009р. № 252 (зі змінами та доповненнями);

- Інструкція «Про організацію роботи з готівкового обігу установами банків України», затверджене постановою Правління НБУ від 19.02.2001 р. № 69 (зі змінами і доповненнями);

- Інструкція «Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті», затверджене Постановою Правління НБУ від 21.01.2004 р. № 22;

- Положення «Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон», затверджене Постановою КМУ від 23.04.1999 р. № 663 (зі змінами від 20.05.2009 р. № 483);

- Наказ Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» від 12.06.1995 р. № 436 (зі змінами від 07.09.2001 р. № 802/2001);

- Інструкція «Про службові відрядження в межах України і за кордоном», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 р. № 59 (зі змінами і доповненнями від 10.06.1999 р. № 146).

Основними завданнями обліку грошових коштів є:

- своєчасне і правильне документування операцій з руху грошових коштів і розрахунків;

- виконання операцій із грошовими коштами по розрахунках з постачальниками і покупцями;

- контроль за дотриманням касової і розрахункової дисципліни;

- оперативний, щоденний контроль за збереженням наявних грошових коштів і цінних паперів у касі підприємства;

- інвентаризація грошових коштів і відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку;

- контроль за використанням грошових коштів за цільовим призначенням;

– контроль за правильними і своєчасними розрахунками з бюджетом, банками, персоналом;

– контроль за дотриманням форм розрахунків, встановлених договорами з покупцями та постачальниками;

– своєчасне звіряння розрахунків із дебіторами та кредиторами для виключення простроченої заборгованості;

- дотримання норм і правил П(С)БУ 4 «Звіт про рух грошових коштів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 і надання користувачам фінансової звітності повної і неупередженої інформації про зміни, що відбулися в залишках грошових коштів підприємства та їх еквівалентах за звітний період.

Для обліку операцій з грошовими коштами використовуються рахунки класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Дані рахунки об'єднуються у відповідні статті, які відображаються в балансі за встановленою П(С)БО 2 «Баланс» формою (табл. 8.1).

Таблиця 8.1

Відповідність рахунків бухгалтерського обліку та статей балансу при відображенні грошових коштів

Статті балансу		Рахунки плану рахунків	
II. Оборотні активи		Клас 3 «Кошти, розрахунки та інші активи»	
Найменування статті	Код рядка	Найменування рахунка і підстава для заповнення	Код рахунка
Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті	230	Сальдо рахунків: «Каса в національній валюті»; «Поточні рахунки в національній валюті»; «Інші рахунки в банку в національній валюті»; «Грошові документи в національній валюті»; «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	301 311 313 331 333
Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті	240	Сальдо рахунків «Каса в іноземній валюті»; «Поточні рахунки в іноземній валюті»; «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»; «Грошові документи в іноземній валюті»; «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»	302 312 314 332 334

На синтетичному рахунку 30 «Каса» узагальнюють інформацію про наявність і рух коштів у касі підприємства

На рахунку 31 «Рахунки в банках» здійснюють облік наявності та руху коштів, що знаходяться на рахунках у банку і можуть бути використані лише для поточних операцій.

На синтетичному рахунку 33 «Інші кошти» здійснюється узагальнення інформації про наявність і рух грошових документів (у національній та іноземній валюті), що знаходяться в касі підприємства (поштових марок, марок гербового збору, оплачених проїзних документів, оплачених путівок до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку тощо), та про кошти в дорозі, тобто грошові суми, які внесено до кас банків, ощадних кас або поштових відділень для наступного їх зарахування на поточний або інші рахунки підприємства.

Еквівалентами коштів є короткострокові високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються в певні суми коштів і для яких характерний ризик зміни вартості.

8.1.1. Облік касових операцій

Господарська діяльність залізничного підприємства вимагає використання для розрахунків готівкових грошових коштів у випадках, коли безготівкові розрахунки неможливі або недоцільні. Готівка є абсолютно ліквідним активом, що вимагає певних умов збереження. На підприємствах здійснюється постійний контроль за своєчасним і правильним оформленням касових документів та їх обробкою, регулярно проводиться інвентаризація каси.

У касі підприємства можуть зберігатися такі цінності:

- грошові кошти в національній та іноземній валюті;
- грошові документи (санаторні путівки, проїзні квитки, поштові марки та ін.);
- бланки суворої звітності;
- цінні папери, придбані в інших підприємств.

Організація приймання, видачі та зберігання грошових коштів у касі, а також оформлення касових операцій регламентовані Положенням «Про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» (№ 252).

Облік касових операцій здійснюється на підставі Положення «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88 (зі змінами від 25.11.2010 р. № 1181/18476).

Для оформлення касових операцій призначені такі первинні документи та облікові реєстри:

КО - 1 «Прибутковий касовий ордер»;

КО - 2 «Видатковий касовий ордер»;

КО - 3 «Журнал прибуткових та видаткових касових ордерів»;

КО - 4 «Касова книга»;

КО - 5 «Книга обліку прийнятих та виданих касиром грошей».

Незалежно від форми власності всі підприємства зобов'язані зберігати свої грошові кошти в установах банків. У своїх касах вони можуть мати готівку в межах лімітів залишку в касі, які узгоджуються банком, а у випадку необхідності ліміти можуть бути переглянуті.

Ліміт – це граничний розмір суми готівки, яка може залишатись у касі в позаробочу годину (п. 1.2 Положення № 637). Для встановлення лімітів залишків готівки в касі установи банків одержують заявку-розрахунок від підприємств.

Порядок встановлення лімітів залишку готівки в касі регулюється Інструкцією № 69.

Усю готівку понад встановлений ліміт залишку готівки в касі підприємства повинні здавати в порядку та в строки, встановлені установами банку для зарахування на їхні рахунки. У випадку, коли ліміт залишку готівки в касі підприємства взагалі не встановлений, всю наявну готівку в касі на кінець дня повинні здати в банк (незалежно від причин відсутності ліміту каси).

Готівковий виторг підприємств, одержана від реалізації товарів (робіт, послуг), може використовуватися ними в необхідних розмірах для забезпечення своєї статутної та господарської діяльності (крім здійснення виплат, пов'язаних з оплатою труда та виплатою дивідендів (прибутку)).

Кошти на виплати, пов'язані з оплатою праці та виплатою дивідендів (прибутку), всі підприємства, незалежно від форм власності повинні одержувати безпосередньо з каси банків. При цьому фінансовими установами повинна забезпечуватися систематична та повна сплата податків і внесення обов'язкових платежів у державні цільові фонди в порядку та в строки, визначені діючим законодавством.

Під час перевірки дотримання лімітів залишку готівки в касі враховується, що підприємства мають право зберігати протягом трьох робочих днів понад встановлений ліміт у касі готівку, одержану в банку для виплати заробітної плати, заохочень, допомоги всіх видів компенсацій (далі – виплати, пов'язані з оплатою праці), пенсій, стипендій, коштів на відрядження, дивідендів (прибутку); підприємства залізничного транспорту та морські порти для проведення таких виплат працівникам віддалених підрозділів – протягом п'яти робочих днів, включаючи день одержання готівки в банку. По закінченні цих строків суми готівки, не використані за призначенням, повертаються в банк не пізніше наступного робочого дня і в подальшому видаються підприємствам за їх першою вимогою з тією самою метою.

Видача готівки в підзвіт здійснюється з каси підприємства за умови повного звіту конкретної підзвітної особи за раніше виданими в підзвіт сумами.

Особи, які одержали готівку в підзвіт (у тому числі на відрядження), повинні подати бухгалтеру «Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт» (далі – Авансовий звіт). Готівка, видана під звіт, але з певних причин не витрачена (частково або повністю), має бути повернена до каси підприємства одночасно з Авансовим звітом не пізніше наступного робочого дня після видачі її під звіт (на відрядження – не пізніше трьох робочих днів після повернення з відрядження).

Готівку, видану під звіт, але не витрачену та не повернуту до каси підприємства, починаючи з наступного дня по закінченні вказаних строків включають до суми фактичного залишку готівки в касі на кінець дня. Одержана в результаті сума порівнюється зі встановленим лімітом залишку готівки в касі.

У випадку витрачення підприємством готівки з виторгу на виплати, пов'язані з оплатою праці та виплатою дивідендів (прибутку), дані кошти включаються до фактичних залишків готівки в касі того дня, коли були здійснені такі виплати, з наступним порівнянням одержаної суми з затвердженим лімітом каси.

Підприємства щоквартально подають до банку касову заявку встановленого зразка про суми надходжень та видачу готівки з наданням також календаря видачі заробітної плати.

Відповідно до Указу Президента України від 12.06.1995 р. № 436 (у редакції від 11.05.1999 р. № 491/99) за порушення юридичними особами всіх форм власності норм з регулювання обігу готівки, встановлених НБУ, застосовуються фінансові санкції у вигляді штрафів:

- за перевищення встановлених лімітів залишку готівки в касі – у двократному розмірі суми виявленої понадлімітної готівки за кожний день;
- за неопробуткування (неповне опробуткування) готівки в касах – у п'ятикратному розмірі неопробуткованої суми;
- за невстановлення ліміту залишків каси – у п'ятдесятикратному розмірі неоподаткованого мінімуму Доходів громадян за кожний випадок (застосовується до установ комерційних банків);
- за витрачання готівки з виторгу, одержаної від реалізації продукції (робіт, послуг) та інших касових надходжень, на виплату заробітної плати, матеріальних заохочень, допомоги всіх видів, компенсацій за наявності податкової заборгованості – у розмірі здійснених виплат;
- за проведення готівкових розрахунків без надання одержувачем платіжних документів (товарного або касового чека, квитанції до прибуткового касового ордера, іншого письмового документа), який би підтверджував сплату покупцями готівкових коштів, – у розмірі сплачених коштів;
- за використання одержаної в установі банку готівки не за цільовим призначенням – у розмірі витраченої готівки.

Штрафи стягуються до Державного бюджету в беззаперечному порядку та застосовуються податковими інспекціями за матеріалами проведених ними перевірок.

Приймання готівки в касу здійснюється за Прибутковим касовим ордером, видача – за Видатковим касовим ордером або видатковими відомостями.

Надходження та видача готівки щодня відображається в Касовій книзі, аркуші якої заповнюються на підставі прибуткових і видаткових документів у двох екземплярах. На кінець робочого дня в Касовій книзі визначається сальдо. Другий екземпляр є Звітом касира, який разом з прибутковими і видатковими документами передається до бухгалтерії.

Кожне підприємство, що має касу, веде тільки одну Касову книгу, яка повинна бути пронумерована, прошнурована та опечатана сургучевою або мастичною печаткою. Кількість аркушів у Касовій книзі завіряється підписом керівника та головного бухгалтера підприємства.

Слід мати на увазі, що якщо на підприємстві в касі зберігаються кошти в іноземній валюті, у тому числі і в російських рублях, то їх облік ведеться в окремій книзі за видами валют.

Записи в Касовій книзі здійснюються касиром одразу після одержання або видачі грошей за кожним ордером. Щоденно наприкінці робочого дня касир підраховує підсумки за день, виводить залишок грошей у касі на наступне число та передає до бухгалтерії як Звіт касира другий примірник з прибутковими та видатковими касовими документами під розписку в Касовій книзі.

Перелік касових операцій, що оформляються прибутковим касовим ордером (ПКО), наведено в табл. 8.2.

Таблиця 8.2

Касові операції, що оформляються ПКО

№ п/п	Господарська операція	Підстава	Кредит рахунка
1	2	3	4
1	Готівковий виторг	Довідка-заява про прийняття виторгу	70
2	Одержання з банку до каси: - на виплату зарплати; - для видачі на господарські потреби; - витрати на відрядження; - позики робітникам	Чек з чекової книжки	31
3	Повернення невикористаних підзвітних сум	Авансовий звіт	372

1	2	3	4
4	Внесення коштів на погашення нестачі за результатами інвентаризації	Акт результатів інвентаризації та витяг із протоколу зборів комісії	375
5	Повернення позики, одержаної робітником для будівництва, придбання або упорядкування садової ділянки	Договір із робітником про позику	377
6	Внесок готівкою на погашення заборгованості за товари, подані в кредит	Кредитний договір з робітником	377
7	Внесок до статутного капіталу	Виписка зі статуту або витяг з протоколу зборів	46
8	Плата батьків за утримання дітей у дитячих установах	Договір з робітником про утримання дітей у дитячих установах	377
9	Внесення надлишку грошей за результатами інвентаризації каси	Акт результатів інвентаризації та витяг з протоколу зборів комісії	719

На підприємствах, що здійснюють розрахунок у безготівковому порядку, гроші до каси надходять з поточного рахунка в банку через касира (або іншу уповноважену особу) за грошовими чеками. Чеки зброшуровані в чекові книжки, які підприємства одержують у відділенні банку за заявою та зберігають їх у касі разом з готівкою. Для одержання грошей у банку заповнені чеки підписуються керівником підприємства, головним бухгалтером і скріплюються печаткою. На корінці чека вказується особа, якій доручено одержання готівки. Жодні виправлення в чеках не допускаються.

Видача готівки з каси підприємства здійснюється за видатковими касовими ордерами (ВКО) або за належним чином оформленими іншими документами (платіжні відомості, заявки на видачу грошей, рахунки тощо) із зазначенням на цих документах штампу з реквізитами ВКО. Документи на видачу грошей повинні бути підписані керівником і головним бухгалтером або уповноваженими ними особами.

У випадках, коли на документах, що додаються до ВКО, стоїть дозволяючий підпис керівника підприємства, підпис керівника на ВКО не обов'язковий. Перелік касових операцій, що оформляються ВКО, наведено в табл. 8.3.

Касові операції, що оформляються ВКО

№ п/п	Господарська операція	Підстава	Дебет рахунка
1	Готівковий виторг до банку - самостійно; - через інкасацію	Квитанція банку Супровідна відомість	3110, 3120 3330, 3340
2	Під звіт на господарські потреби і відрядження	Заява з візою керівника або наказ	3720
3	Виплата зарплати, грошових допоміг із фонду оплати праці	Розрахунково-платіжна або платіжна відомість	6610
	Виплата грошових допоміг за рахунок відрахувань на державне соціальне страхування (допомога на похорон тощо)	Розрахунково-платіжна або платіжна відомість	3770
4	Видана робітникам позика	Двосторонній договір	3770
5	Внесення коштів на рахунки в банку для погашення нестач за результатами інвентаризації	Акт результатів інвентаризації та витяг з протоколу зборів комісії	3110, 3120
6	Повернення позики, одержаної робітником для будівництва, придбання або упорядкування садової ділянки	Договір із робітником про позику	3110
7	Внесок на поточний рахунок внеску робітників на погашення заборгованості за товари, подані в кредит	Кредитний договір з робітником	3110
8	Внесок на поточний рахунок внеску до статутного капіталу	Виписка зі статуту або витяг з протоколу зборів	3110
9	Внесок на поточний рахунок плати батьків за утримання дітей у дитячих установах	Договір з робітником про утримання дітей у дитячих установах	3110
10	Внесення надлишку грошей за результатами інвентаризації каси на поточний рахунок	Акт результатів інвентаризації та витяг з протоколу зборів комісії	3110

Видачу грошей касир здійснює тільки особі, вказаній у ВКО або документі, що його заміняє. Якщо видача грошей здійснюється за довіреністю, оформленою у встановленому порядку, у тексті ордера після прізвища, ім'я та по батькові одержувача грошей бухгалтерія вказує прізвище, ім'я та по батькові особи, якій довірено одержання грошей. Якщо видача грошей здійснюється за відомістю, перед підписом про одержання грошей касир робить напис "За довіреністю". Довіреність залишається в касира та прикріплюється до ВКО або відомості.

Якщо виплати здійснюються за платіжними відомостями, на титульному аркуші відомості робиться дозволяючий напис на видачу грошей за підписом керівника та головного бухгалтера або уповноважених ними осіб з зазначенням строків видачі грошей і суми прописом. Навпроти прізвищ осіб, яким не здійснено виплати за платіжною відомістю, касир ставить штамп або робить відмітку від руки "Депоновано". По завершенні заповнення відомості робиться запис про фактичну виплачену суму та про суми, що належать депонуванню, їх загальний підсумок повинен відповідати підсумку за платіжною відомістю. На загальну суму виданих за відомістю грошей виписується ВКО або ставиться на відомості штамп "ВКО № ".

ПКО та ВКО або документи, що їх заміняють, до передачі в касу реєструються бухгалтерією в Журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів (табл. 8.4). ВКО, оформлені на платіжних відомостях, реєструються після видачі грошей.

Таблиця 8.4

Журнал реєстрації касових ордерів

<i>Прибутковий документ</i>		<i>Сума, грн</i>	<i>Примітка</i>	<i>Витратний документ</i>		<i>Сума, грн</i>	<i>Примітка</i>
<i>Дата</i>	<i>Номер</i>			<i>Дата</i>	<i>Номер</i>		
12.01.11	1	2000	Одержано на виплату зарплати	12.01.11	1	160	Іванову Н.М. на відрядження

Підприємства торгівлі та сфери обслуговування пасажирів на залізничних вокзалах під час здійснення касових операцій з готівкою повинні забезпечувати постійну наявність у своїх касах розмінної монети різноманітних номіналів (у розмірі не менше 10 % суми встановленого підприємству ліміту залишку готівки в касі) для видачі здачі громадянам. Видача розмінної монети оформляється ВКО під звіт касиру, який здійснює фінансові операції.

Щоб не допускати перевищення встановленого ліміту грошових коштів у касі, фактичну наявність коштів на кінець дня слід порівнювати з

розміром ліміту, зменшеним на суму виданої розмінної монети. Повернення розмінної монети до каси підприємства слід здійснювати тільки при зміні матеріально-відповідальної особи.

Невидача (або несвоєчасна видача) громадянам здачі внаслідок відсутності або недостатньої кількості розмінної монети на підприємствах протягом робочого дня, а також її наявність у касі підприємства у менших, ніж вказано, розмірах становить порушення касової дисципліни. До винних осіб таких підприємств можуть застосовуватися штрафні санкції, визначені ст. 164-2 Кодексу України «Про адміністративні порушення» як за порушення правил ведення касових операцій, що призводить до накладання штрафу від восьми до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів Доходів громадян.

Особа яка здійснила ті самі дії і яка протягом року була притягнута до адміністративного стягнення за одне з таких правопорушень, сплачує штраф від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів Доходів громадян.

Одержані касові звіти та документи підлягають обробці в бухгалтерії. Кожний запис перевіряється за сутністю, звіряється з первинним документом, після чого в кожному документі та у звіті проставляється шифр синтетичного рахунка та субрахунка, кореспондуючого з рахунком 30 «Каса». Залишок грошей на початок дня за звітом касира бухгалтер звіряє з залишком грошей на кінець дня, показаним у попередньому звіті, та перевіряє правильність виведених оборотів і залишків.

Контроль за правильним веденням Касової книги покладається на головного бухгалтера підприємства.

Видача грошей з каси, не підтверджена підписом одержувача у ВКО, як виправдання залишку готівки в касі не приймається. Ця сума вважається нестачею та стягується з касира. Готівка, не підтверджена ПКО, вважається надлишком каси та зраховується до прибутку підприємства.

Касові документи після складання звіту касира та його обробки в бухгалтерії комплектуються у хронологічному порядку, нумеруються та переплітаються в окремі папки і зберігаються протягом 36 місяців по закінченні календарного року.

На підприємствах, де за штатним розписом не передбачена посада касира, його обов'язки можуть виконуватися бухгалтером або іншим працівником за письмовим розпорядженням керівника підприємства за умови укладення з працівником договору про повну матеріальну відповідальність.

На підставі обробленого звіту касира в бухгалтерії ведеться облік касових операцій у Журналі-ордері № 1 за рахунком 30 «Каса» та у дебетовій відомості № 1 до нього. До рахунка 30 «Каса» можуть відкриватися такі субрахунки:

- 301 “Каса у національній валюті”;
- 302 “Каса в іноземній валюті”.

За дебетом рахунку 30 відображають надходження грошей до каси, а за кредитом – їхню видачу (табл. 8.5).

Таблиця 8.5

Основні бухгалтерські записи за рахунком 30 “Каса”

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Готівка, що надійшла до каси за реалізовану продукцію	3010	7010
2	Грошові кошти, одержані за чеком банку на різноманітні цілі	3010	3110
3	Кошти, що надійшли як часткова оплата путівки, придбаної підприємством	3010	3310
4	Суми, що надійшли від покупців за придбання абонементів на харчування (на підприємствах громадського харчування)	3010	3610
5	Повернення підзвітними особами залишків невикористаних авансів	3010	3720
6	Суми, що надійшли в погашення нанесеної різноманітної матеріальної шкоди	3010	3750
7	Суми, що надійшли персоналу в погашення дебіторської заборгованості за одержані раніше позики	3010	3770
8	Суми, що надійшли в оплату акцій, реалізованих за готівковий розрахунок, як внески засновників у статутний капітал	3010	4600
9	Надлишки грошей у касі, встановлені під час інвентаризації	3010	7190
10	Суми, що надійшли від продажу облігацій	3010	3520
11	Грошові кошти в іноземній валюті, одержані для відряджень за кордон	3020	3340
12	Позитивна курсова різниця	3020	7140
13	Суми, повернуті працівникам у погашення переplat і виданих авансів у рахунок зарплати	3010	6610
14	Внесок готівкових грошей у банк для зарахування на поточний рахунок підприємства (виторг, депонована зарплата, невикористані кошти на відрядження та господарчі потреби)	3110	3010

1	2	3	4
15	Внесок валютних коштів для зарахування на валютний рахунок (невикористані кошти на відрядження за кордон)	334	301
16	Суми, здані для зарахування на поточний рахунок через інкасатора	3310	3010
17	Виплата заробітної плати, у тому числі депонованої	6610	3010
18	Виплата допомоги за рахунок коштів фонду соціального страхування	6520	3010
19	Суми, видані під звіт на господарчі потреби, на відрядження, а також як компенсація перевитрат за затвердженими авансовими звітами	3720	3010
20	Видача персоналу позик на індивідуальне житлове будівництво та на інші потреби за рахунок коштів, одержаних від банків	3770 1630	3010 3770
21	Оприбутковані суми виявлених під час інвентаризації готівкових грошей у касі	3010	719

Грошовий виторг здається підприємствами в установленому банком порядку:

- у денні та вечірні каси установ банку;
- інкасатором для їх наступної здачі в установи банків;
- в об'єднані каси при підприємствах для подальшої здачі у відповідні установи банків.

Строки та порядок здачі виторгу встановлюються установами банків кожному підприємству окремо за угодою з їх керівником, виходячи з необхідності прискорення обігу грошей і своєчасного надходження їх до кас банків:

- для організацій, розташованих у місцевості, де наявні установи банків та підприємства зв'язку, – щоденно в день надходження грошей до їх кас;
- для підприємств та організацій, що мають невеликі суми виторгу та знаходяться на значній відстані від установи банку або підприємства зв'язку, – не рідше одного разу на п'ять днів за умови, що загальна сума виторгу за п'ять днів не перевищує десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Самостійна здача грошової готівки до кас установ банків оформлюється об'явою на внесення готівки, що складається з трьох частин: власне *об'яви* – документа, що становить підставу для зарахування готівки на рахунок підприємства; *квитанції* – документа з відміткою каси установи банку, що служить підтвердженням для списання у витрату

відповідних сум по касі підприємства та вручається особі, яка вносить гроші; *ордера*, що додається до виписки банку як підстава про правомірність зарахування коштів на поточний рахунок підприємства.

Здача виторгу інкасатору оформлюється супровідною відомістю, яка складається в трьох примірниках і заповнюється через копіювальний папір: перший примірник (супровідна відомість) вкладають до інкасаторської сумки, другий (накладна) – вручають інкасатору під час одержання ним сумки, третій (копія супровідної відомості) – залишається в касі підприємства (інкасатор розписується на цьому примірнику та ставить штамп) і служить підставою для списання коштів з відповідальності касира, який підтверджує здачу грошей до каси банку. На зворотному боці першого та другого примірника вказаних документів матеріально-відповідальні особи заповнюють покупюрний опис грошей, що здаються.

Гроші, здані до банку, але не зараховані на поточний рахунок (до 12 години наступного дня), називаються грошовими коштами в дорозі. Вони враховуються на активному субрахунку 333 “Грошові кошти у дорозі”. За дебетом рахунка відображаються суми, здані до банку, за кредитом – зараховані на поточний рахунок.

Здача виторгу до банку відображається в обліку записом:

Дебет субрахунка 333 “Грошові кошти у дорозі”;

Кредит субрахунка 301 “Каса у національній валюті”.

Під час зарахування грошей на поточний рахунок (згідно з витягом банку) в обліку буде зроблений запис:

Дебет субрахунка 311 “Поточний рахунок у національній валюті”;

Кредит субрахунка 333 “Грошові кошти у дорозі”.

На кожне перше число місяця сальдо за цим рахунком повинно відповідати розміру виторгу, зданій останнього дня місяця.

У касі підприємства можуть зберігатися не тільки готівкові кошти, але й грошові документи (путівки до будинків відпочинку, санаторіїв, поштові марки тощо).

Надходження та видача грошових документів оформлюється ПКО та ВКО або накладними, що замінюють їх. Касир складає звіт про рух грошових документів. Надходження грошових документів відображається за дебетом субрахунка 333, а списання – за кредитом.

Таким чином, одержання путівок та їх оприбуткування на підприємстві відображається записом:

Дебет субрахунка 331 “Грошові документи у національній валюті”;

Кредит субрахунка 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”.

Оплата вартості придбаних путівок:

Дебет субрахунка 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”;

Кредит субрахунка 311 “Поточний рахунок у національній валюті”.

Під час одержання пільгових путівок, одержаних від органів соціального страхування, в обліку вартість одержаних путівок відображають:

Дебет субрахунка 331 “Грошові документи у національній валюті”;
Кредит субрахунку 652 “За соціальним страхуванням”.

Як правило, під час видачі путівок робітники сплачують до каси певну частину вартості путівки, що в обліку відображається записом:

Дебет субрахунку 301 “Каса у національній валюті”;

Кредит субрахунку 331 “Поточний рахунок у національній валюті”.

У встановлені керівником підприємства строки, але не рідше одного разу у квартал, на кожному підприємстві проводиться раптова ревізія каси з покупорним перерахуванням всіх грошей і перевіркою інших цінностей, що знаходяться в касі. Залишок готівки в касі звіряється з даними обліку за Касовою книгою. Для проведення ревізії каси наказом керівника підприємства призначається комісія, яка на підставі фактів зробленої перевірки складає Акт. У випадку виявлення ревізією нестачі або надлишку цінностей у касі в Акті вказується сума нестачі або надлишку та обставини їх виникнення.

Встановлені надлишки грошових коштів у касі оприбутковуються у дохід підприємства :

Дебет субрахунку 3010 “Каса у національній валюті”;

Кредит субрахунку 7190 “Інші доходи від операційної діяльності”,
а виявлені нестачі відносяться на матеріально-відповідальних осіб:

1) відображення факту нестачі грошових коштів і грошових документів – у касі підприємства:

Дебет субрахунку 9470 “Нестачі та втрати від псування цінностей”;

Кредит субрахунку 3010 “Каса у національній валюті”;

Кредит субрахунку 3310 “Грошові документи в національній валюті”;

2) віднесення нестачі на рахунок матеріально-відповідальної особи:

Дебет субрахунку 3750 “Розрахунки за відшкодування завданих збитків”;

Кредит субрахунку 716 “Відшкодування раніше списаних активів”.

Суми погашеної нестачі в момент її списання з матеріально-відповідальної особи відносяться на склад валового доходу підприємства від операційної діяльності з метою оподаткування прибутку.

8.1.2. Облік операцій на поточному рахунку в національній валюті

Будь-яка форма підприємницької діяльності передбачає активний обмін грошовими коштами. Посередниками в цих розрахунках є спеціальні державні та комерційні фінансові установи – банки.

У процесі господарської діяльності постійно виникають допоміжні розрахунки між підприємствами, між підприємством і бюджетом, органами страхування, фізичними особами та ін., які ведуться за допомогою грошей. За їх допомогою завершується перетворення грошової

форми виділених коштів у виробничі запаси, одержання грошового виторгу та чистого доходу, який міститься там. Ці грошові кошти становлять важливий чинник грошового обігу, а його своєчасне завершення стає необхідною умовою безперервного процесу виробництва.

Всі юридичні особи, незалежно від форм власності, а також фізичні особи – громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства, які є суб'єктами підприємницької діяльності, здійснюють розрахунки між собою за товари, роботи, послуги та цінні папери, як правило, у безготівковому порядку.

Для здійснення безготівкових розрахунків можуть використовуватися такі документи:

- *платіжне доручення* – розрахунковий документ, який містить письмове доручення платника обслуговуючому його банку про списання з рахунка коштів та їх перерахування на рахунок одержувача;

- *платіжна вимога-доручення* – платіжний документ, який складається з двох частин: верхньої – вимоги одержувача до платника про сплату коштів; нижньої – доручення платника банку перерахувати кошти на рахунок одержувача;

- *меморіальний ордер* – використовується лише банком для списання коштів з рахунка відповідно до рішення суду, виконавчих документів тощо;

- *розрахунковий чек* – документ, який містить розпорядження власника рахунка (чекодавця) установі банку-емітента (який видав чек або чекову книжку) сплатити чекотримачеві (отримувачу коштів за чеком) зазначену в чеку суму коштів.

Для зберігання коштів і здійснення всіх видів розрахункових, кредитних і касових операцій юридичним особам – суб'єктам підприємницької діяльності незалежно від форм власності, а також фізичним особам банки відкривають рахунки.

Правовідносини, що виникають під час відкриття банками клієнтам поточних, депозитних, позикових рахунків у національній та іноземній валюті, регулює Інструкція «Про порядок відкриття, використання та закриття рахунків у національній і іноземній валютах», затверджене Постановою Правління НБУ від 12.11.2003 р. № 492.

Підприємство, відокремлені підрозділи, фізичні особи (у тому числі фізичні особи суб'єкти підприємницької діяльності) можуть відкрити поточні та інші рахунки в будь-яких банках України та інших держав за власним вибором і за згодою цих банків. Власник рахунка протягом трьох робочих днів з дня відкриття або закриття рахунка повідомляє номер цього рахунка податковому органу за місцем своєї реєстрації і банку, в якому має відкриті рахунки в національній чи іноземній валюті.

Поточні рахунки в національній валюті відкриваються підприємствам, які здійснюють науково-дослідницьку, виробничу та іншу

комерційну діяльність з метою одержання прибутку, володіють основними та оборотними коштами та мають самостійний баланс. З поточного рахунка здійснюються операції, які забезпечують комерційну та іншу діяльність підприємства (розрахунки за товарно-матеріальні цінності з постачальниками і покупцями продукції; надані та одержані послуги; одержання заробітної плати та сплата обов'язкових платежів за нею; внесення платежів у бюджет та державні фонди; операції, пов'язані з забезпеченням власних матеріально-побутових потреб; інші платежі у відповідності зі статутною діяльністю підприємства).

Підприємствам, які мають філіали, відділення та інші відокремлені підрозділи, що знаходяться на окремому балансі та сплачують самостійно податки, а також структурним підрозділам, які відокремилися у процесі приватизації, за клопотанням власника основного рахунка та згодою установи банку, де відкривається поточний рахунок, можуть бути відкриті поточні рахунки для проведення розрахунків за місцезнаходженням цих підрозділів.

Під час відкриття всіх видів рахунків банк зобов'язаний у триденний строк повідомити про це податкову інспекцію за місцем реєстрації власника банку.

Для відкриття поточного рахунка в банк надаються такі документи:

1. Заява про відкриття рахунка.
2. Копія свідоцтва про державну реєстрацію підприємства у виконавчих органах влади.
3. Копія рішення про створення, реорганізацію підприємства, завірена нотаріально або органом, який видав таке рішення.
4. Копія належним чином зареєстрованого статуту (положення), завірена нотаріально. Установа банку, в якому відкриваються рахунки (субрахунки), ставить відмітку про відкриття такого рахунка на тому примірнику статуту (положення), де стоїть відмітка податкової інспекції про реєстрацію підприємства в податкових органах, після чого цей примірник повертається власнику рахунка.
5. Копія документа, що підтверджує взяття підприємства на податковий облік.
6. Картка зі зразками підписів директора та його заступника, головного бухгалтера та його заступника та відбитком печатки.
7. Копія документа про реєстрацію в органах Пенсійного фонду України, завірена нотаріально або реєструючим органом.

Картку зі зразками підписів і відбитком печатки надають всі юридичні особи та інші суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності, які відкривають рахунки в установах банків.

Право першого підпису належить керівнику підприємства, якому відкривається рахунок, а також посадовим особам, уповноваженим керівником. Право другого підпису належить головному бухгалтеру та його уповноваженим особам. Якщо посада головного бухгалтера не

передбачена або у випадку, коли ця посада тимчасово вільна чи в інших випадках, власник рахунка робить про це відмітку в картці зі зразками підписів і відбитком печатки. За рахунками юридичних осіб, у штаті яких відсутні особи, яким може бути надане право другого підпису, а також підприємців (без створення юридичної особи) в установи банків надається нотаріально завірена картка зі зразком підпису тільки власника рахунка.

У картці зі зразками підписів і відбитком печатки вказуються номер рахунка, а також ідентифікаційний код (номер) власника рахунка, який ставиться на підставі відповідних довідок статистичних або податкових органів.

У процесі відкриття поточного рахунка в банку відкривається особовий рахунок підприємства з присвоєнням номера. Особові рахунки ведуться банком у двох примірниках: перший – для банку, другий видається підприємству – власнику рахунка як витяг з рахунка. Виписка банку за поточним рахунком (копія записів за цим рахунком) з доданням відповідних первинних документів (об'ява на внесок готівки, чек, платіжне доручення, розрахунковий чек тощо) щоденно або в інші узгоджені з підприємством (строки залежно від кількості операцій за розрахунковим рахунком) передається уповноваженому представнику підприємства або особам, які мають право підпису грошових документів. Виправлення у витягу банку підтверджуються підписом головного бухгалтера установи банку та відбитком круглої печатки. Виправлення в первинних грошових документах не допускаються. Якщо у виписці виявлено суми, що помилково занесені на поточний рахунок, або невідображені суми дійсно виконаних операцій, то власник рахунка зобов'язаний негайно повідомити про це банк, який у наступних виписках здійснює виправлення шляхом зарахування (списання) відповідних претензійних сум. Періодично та на 1 січня письмове підтвердження залишку коштів на рахунку здійснюється згідно з даними банку.

Виписка банку є реєстром аналітичного обліку і служить підставою для бухгалтерських записів. Одержану з банку виписку в бухгалтерії перевіряють і обробляють: додають первинні документи, вказують коди рахунків, що кореспондують з синтетичним рахунком первинного порядку 31 «Рахунки в банках» (субрахунки 311, 314). Зо дебетом рахунка 31 «Рахунки в банках» відображаються надходження коштів, за кредитом — їхнє використання.

Форми банківських виписок можуть бути різними, але до них обов'язково включаються вхідний залишок коштів на поточному рахунку на початок дня, надходження та перерахування коштів протягом дня окремо за кожним фактом платежу, вихідний залишок на поточному рахунку на кінець дня. По кожному факту платежу вказується, на підставі якого номера документа його було зроблено, реквізити банку і номер рахунка власника. При обробці банківських виписок треба мати на увазі, що з точки зору банку всі кошти підприємств (внески) є борговими

зобов'язаннями банку, тому залишки коштів та їх надходження на поточний рахунок підприємства відображаються за кредитом, а видача або перерахування коштів — за дебетом рахунка. Бухгалтер повинен записувати ці операції на рахунку 31 «Рахунки в банках» у зворотному порядку: надходження — за дебетом, а видачу або перерахування коштів — за кредитом.

За дебетом виписки банк відображає погашення своєї заборгованості перед власником рахунка, а в Журналі-ордері № 1 за рахунком 31 «Рахунки в банках» бухгалтер проводить ці операції за кредитом рахунка 31 як списання коштів з поточного рахунка.

У виписці з кредиту банк відображає збільшення заборгованості перед своїм клієнтом, а у відомості № 1.2 за рахунком 31 «Рахунки в банках» бухгалтер проводить ці операції за дебетом рахунка 31 як надходження коштів на поточний рахунок.

Таким чином, виписка — основний документ, згідно з яким бухгалтер складає кореспонденцію рахунків про рух коштів; вона є реєстром аналітичного обліку та підставою для бухгалтерських записів. Подача до банку первинних документів і прийняття їх банком не є підставою для обліку операцій доти, поки вони не будуть відображені у виписці.

Повторюємо, що в різних банках форми виписок можуть бути різними, але в кожній обов'язково передбачені основні реквізити виписки банку:

1. Номер поточного рахунка підприємства.
2. Дата попередньої виписки і дата руху коштів.
3. Залишок коштів до руху коштів.
4. Суми операцій.
5. Номери документів.
6. Розрахункові рахунки-кореспонденти (на які або з яких пройшов рух після виконаних протягом дня розрахунків).

Приклад виписки банку

Інвестиційно-комерційний акціонерний Банк «Ера»			
Печатка банку	0015351793		200467347
	19.08.20XX		
Вхідний залишок пасив			153,421,000.00
01 351447	000142527	732	25,115,000.00
01 351298	000080327	75	25,160,000.00
01 351447	000143102	74	790,000.00
Разом:		25,950,000.00	25,115,000.00
Вихідний залишок пасив			152,586,000.00

Бухгалтер у день одержання виписки проводить операції, які являють собою «контування» виписки, тобто її перевірку й обробку:

1. Виписка нумерується.
2. Добираються документи, що підтверджують факт проведення господарської операції, а також перевіряється наявність виправдовувальних документів від інших підприємств, що є підставою для зарахування або списання коштів.
3. Звіряється достовірність записів у виписці банку та доданих до неї документах, а також відповідність суми у виписці сумам виправдовувальних документів на перерахування або зарахування коштів.
4. Перевіряється правильність визначення залишку грошей на поточному рахунку після проведених операцій.
5. На виписці проти кожної суми згідно з проведеними операціями проставляється кореспондуючий рахунок. Ті самі рахунки вказуються на документах, доданих до виписки.
6. У разі необхідності проставляються коди аналітичних статей обліку.

Помилки, проведені у виписці з вини банку, відображаються в кореспонденції з синтетичним рахунком 37 «Розрахунки з різними дебіторами» (субрахунок 374 «Розрахунки за претензіями» в частині розрахунків за «Операціями, що помилково проведені на поточних рахунках»). Помилково списана з поточного рахунка сума відображається так:

Дебет субрахунка 374 «Розрахунки за претензіями»;

Кредит субрахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті»,

а помилково зарахована:

Дебет субрахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

Кредит субрахунка 374 «Розрахунки за претензіями».

У наступних розрахунках банк вносить виправлення, а в бухгалтерському обліку підприємства ця заборгованість списується.

Для правильного ведення обліку розрахункових операцій належить чітко їх формулювати в первинних документах і докладно розписувати суми платежу, особливо коли платіж складається з кількох сум.

Наприклад, якщо сума в платіжному документі складається з платежу за терміном і пені за прострочення платежу, то в документі необхідно розшифрувати, з яких статей складається сума платежу. Всі розшифровки показують у графі «Призначення платежу». Суму, що списана (зарахована) банком, необхідно відобразити відповідно не на двох, а якщо можливо, на більшій кількості рахунків.

Окрім виплати заробітної плати з каси у вигляді готівки, підприємство може вдаватися до безготівкової форми розрахунків із своїми працівниками. Для цього слід укласти договір з банком як самому підприємству, так і кожному окремому працівникові. У договорі між банком і підприємством вказується дата, на яку підприємство перераховує

кошти зі свого поточного рахунка на картрахунок. Разом із тим підприємство зобов'язане подавати установі банку розрахункову відомість щодо кожного працівника. У договорі вказується також сума комісійної винагороди банку за касове обслуговування. Підприємство разом із розрахунковою відомістю подає до банку платіжне доручення, на підставі якого здійснюється перерахування коштів до бюджету та фондів пенсійного і соціального страхування.

Для укладення договору з банком працівникам підприємства потрібно подати:

- заяву;
- документ, що засвідчує особу;
- картки зі зразками підписів.

Після цього працівникам видають банківські пластикові картки (БПК), за допомогою яких можна розраховуватися за куплені товари або отримувати необхідну суму готівки з банкомата. Працівник може вносити кошти на свій рахунок через касу банку.

Платіжна картка – спеціальний платіжний пристрій у вигляді емітованої в установленому порядку пластикової або іншого виду картки, що використовується для ініціації переказу грошей з рахунка платника або з відповідного рахунка банку з метою оплати товарів і послуг, переказу грошей зі своїх рахунків на рахунки інших осіб, отримання грошей у готівковій формі в касах банків і через банківські автомати, а також здійснення інших операцій передбачених договором.

Коли використовується ця форма розрахунку з працівниками, здійснюються такі бухгалтерські записи:

Дебет субрахунків 20, 23, 91, 92, 93, 94 – Кредит субрахунка 661 – нараховано заробітну плату;

Дебет субрахунка 3130/к – Кредит субрахунка 3110 – перераховано кошти з поточного рахунка банку на картрахунок підприємства;

Дебет субрахунка 6610 – Кредит субрахунка 3130/к – перераховано кошти з картрахунка підприємства на картрахунки працівників.

Безготівкова форма розрахунків відкидає потребу в інкасації готівки. Також економиться робочий час, який витрачається на отримання заробітної плати. Це є суттєвим для великих підприємств, на яких працює багато людей. На залишок коштів, які знаходяться на рахунку, працівникам нараховують відсотки.

Пластикові картки можна поділяти на декілька категорій за абсолютно різними ознаками, тільки геометричні розміри та методи запису інформації у всіх картках відповідають загальноприйнятому стандарту.

Розглянемо типи карток:

- кредитна картка – дає можливість одержання в банку обмеженого кредиту (овердрафту) в разі оплати карткою товарів і послуг, вартість яких перевищує залишок на банківському рахунку клієнта. Виданий клієнту кредит погашається шляхом списання зі страхового депозиту з іншого

рахунка. Страховий депозит це, як правило, – обов’язкова умова для відкриття кредитної картки;

- дебетова картка – дозволяє клієнту банку отримати готівку в банкоматах і оплачувати свої покупки тільки в межах суми, наявної на його картрахунку. Таким чином, при оплаті покупки дебетовою карткою необхідно зателефонувати до банку для встановлення того, чи зможе клієнт, а не банк виплатити затребувану суму. При цьому сума блокується на рахунку клієнта на певний час.

Зарплатні проекти дозволяють банкам “створити” платоспроможність клієнтів, які здійснюють великий обсяг поточних операцій.

Технологія організації виплати заробітної плати співробітникам підприємства така: спочатку кожному співробітнику в банку відкривається картрахунок і виготовляється банківська картка, за допомогою якої співробітники можуть отримувати заробітну плату та інші виплати в будь-який зручний час, у будь-якому зручному місці, а також розплатуватись за товари і послуги в торговельно-сервісній мережі. Підприємство одноразово сплачує банку вартість виготовлення карток.

Бухгалтер підприємства проводить розрахунок заробітної плати співробітників із обчисленням усіх поточних податків і потім перераховує дану суму на транзитний рахунок до банку-емітента. На цей же рахунок перераховуються комісійні банку за касове обслуговування. Крім того, банку надсилається реєстр зарахування на відповідні карткові рахунки співробітників підприємства, відкриті при випуску картки, завірений директором підприємства і головним бухгалтером.

Банк, порівнявши дані за реєстром, розподіляє кошти з транзитного на індивідуальні картрахунки. Час зарахування коштів у кожного банку може варіюватись. Як правило, протягом операційного дня або наступного дня зарплата потрапляє на картки співробітників.

Умовно всі картки можна поділити на дві категорії – приватні і зарплатні. Якщо остання постійно розвивається, і саме завдяки зарплатним проектам з випуску карток банки збільшують емісії, то перша постійно відстає.

Слід пам’ятати, що своєчасність підготовки документів і проведення розрахунків дозволить уникнути грошових штрафів і не платити пеню. Для цього необхідно вивчати чинні інструкції про порядок внесення платежів у бюджет (податків), інші фонди, а також угоди підприємства зі своїми партнерами, консультуватися з працівниками банків, юристами, аудиторами, досвідченими бухгалтерами.

Розрахункова і платіжна дисципліна є одним із найважливіших елементів роботи бухгалтера на цій ділянці.

Синтетичний облік операцій за поточним рахунком проводиться на активному грошовому рахунку 31 «Рахунки в банках» (табл. 8.6). За дебетом рахунка відображається надходження (збільшення) грошей, за

кредитом — їх списання. Сальдо рахунка може бути тільки дебетовим і показує залишок грошей на певну дату(табл. 8.6).

Оборот за дебетом цього рахунка показує надходження готівки з каси, одержання коштів від реалізації, повернення банківських кредитів, надходження заборгованостей від покупців і замовників тощо.

За кредитом даного рахунка відображається зменшення коштів у зв'язку з видачею готівки в касу, погашенням заборгованостей постачальникам, підрядникам, до бюджету, у банк за одержані кредити, тобто відображається списання коштів.

Таблиця 8.6

Основні бухгалтерські записи за синтетичним рахунком 31
«Рахунки в банках» субрахунок 3110 «Поточні рахунки в
національній валюті»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Зарахування сум, що надійшли від покупців або замовників за відвантажені товари, продукцію, послуги в національній валюті	3110	3610
2	Надходження сум готівкою	3110	3010
3	Зарахування готівки, зданої в банк через інкасатора	3110	3330
4	Зарахування залишку сум за невикористаними чековими книжками	3110	3130
5	Повернення невикористаної суми акредитива	3110	3130
6	Суми, що надійшли за погашені ощадні сертифікати	3110	3310
7	Кошти, що надійшли за погашені облігації	3110	3520
8	Зарахування сум за одержаними векселями	3110	3410
9	Зарахування сум, що повернені фінорганам	3110	6410
10	Зарахування сум, що надійшли за претензіями	3110	3740
11	Зарахування сум, що надійшли від інших дебіторів	3110	3770
12	Помилково зарахована банком сума	3110	3740
13	Кошти, що надійшли як внески в статутний капітал	3110	4600
14	Суми, що надійшли від перепродажу викуплених власних акцій	3110	4510
15	Суми, що надійшли від продажу акцій власної емісії:		
	- за номінальною вартістю	3110	4600
	- на суму емісійного прибутку	3110	4600
16	Зарахування одержаних штрафів, пені, недоутримки	3110	7150
17	Зарахування дивідендів від фінансових вкладів за участі в різних товариствах	3110	7310

Продовження табл. 8.6

1	2	3	4
18	Надходження сум у погашення дебіторської заборгованості, що списана в попередні роки до збитку	3110	7160
19	Зарахування сум одержаного короткострокового кредиту	3110	6010
20	Зарахування сум одержаного довгострокового кредиту	3110	5010
21	Зарахування сум, що надійшли від продажу облігацій	3110	5210
22	Зарахування на поточний рахунок одержаного кредиту для робітників підприємства	3110	5010
23	Одержання грошей у касу за чеком	3010	3110
24	Сплата заборгованості постачальникам	6310	3110
25	Перерахування платежів до бюджету	6410	3110
26	Сплата штрафів, пені, недоутримки	9480	3110
27	Стягнення банком відсотків, за кредит: - за поточним і пролонгованим без змін умов кредиту - простроченим кредитом	9510	3110
		9510	3110
28	Погашення короткострокової позики банку	6010	3110
29	Перерахування з поточного рахунка: - єдиний соціальний внесок - за індивідуальним страхуванням - податки та платежі до бюджету - інші обов'язкові збори	6570	3110
		6540	3110
		6410	3110
		6420	3110
30	Сплата заборгованості за виданими векселями	621	3110
31	Списання банком сум: - за виставлення акредитивів - за видачі чекових книжок	3130	3110
		3130	3110
32	Перерахування організаціям і особам різного роду кредиторської заборгованості	6850	3110
33	Придбання ощадних сертифікатів банку	3310	3110
34	Викуп акціонерним товариством власних акцій в акціонерів	4510	3110
35	Фінансові внески в акції, облігації, різні вклади	1410, 1420, 1430	3110
36	Перерахування сум за претензіями	3740	3110
37	Внески коштів підприємств на депозитні рахунки в банках	3130	3110
38	Аванси, що переказані під звіт працівникам підприємства, які знаходяться у відрядженні в інших містах	3720	3110

Продовження табл. 8.6

1	2	3	4
39	Оплата витрат, що пов'язані з заходами з попередження або ліквідації наслідків стихійного лиха	9910, 9920,\	3110
40	Суми, що перераховані на утримання вищих організацій	9490	3110
41	Суми, списані в погашення заборгованості: - за короткостроковими позиками - за довгостроковими позиками	6010 5010	3110 3110
42	Перерахування банку суми, що одержана від робітників підприємства для погашення позики на індивідуальне житлове будівництво та на інші цілі	5010	3110
43	Перерахування авансів постачальникам і підрядникам за замовленнями з тривалим строком виконання	3710	3110
44	Погашення заборгованості за облігаціями	5210	3110
45	Придбання бланків векселів	9200	3110
46	Суми, що списані банком за касове обслуговування	9200	3110
47	Попередня оплата за товарно-матеріальні цінності (ТМЦ): - сплата авансу - на суму податкового кредиту з ПДВ	3710 6411	3110 6440
48	Перерахування сум заробітної плати на картрахунок підприємства	3130/к	3110
49	Перерахування сум заробітної плати на картрахунки працівників	6610	3130/к

Дані по операціях за рахунками в банку за журнально-ордерної форми обліку систематизуються у двох багатографних реєстрах: у Журналі-ордері № 1 за кредитом рахунка 31 «Рахунки в банках» і у відомості № 1.2 - за дебетом рахунка.

Підставою для складання зазначених реєстрів є виписки банку і додані до них розрахункові документи, що підтверджують зарахування грошових коштів на рахунок або їх списання. Записи в Журналі-ордері і відомості робляться після обробки банківських виписок. Обробка банківської виписки полягає:

– у перевірці відповідності записів у доданих до виписок розрахункових документах. При одержанні готівки з каси банку до виписки додається квитанція прибуткового касового ордера, яка оформляється під час оприбуткування готівки в касу підприємства. Якщо у виписці банку будуть виявлені операції з помилкового зарахування

грошових коштів (що не належать даному підприємству), то вживаються заходи з повернення їх платникові;

- проставлені в доданих розрахункових документах і банківській виписці шифрів кореспондуючих рахунків по кожній операції;

- групуванні окремо за дебетом і окремо за кредитом сум шляхом підрахунку по однорідних операціях за однойменними кореспондуючими рахунками, шифри яких проставлено у виписці;

- підрахунку сум, занесених у відповідні до кореспондуючих рахунків графи в Журналі-ордері № 1 і відомості № 1.2, і запису підсумкових результатів підрахунку.

Аналітичний облік за рахунком 31 “Рахунки в банках” в розрізі кореспондуючих рахунків відображається в листках-розшифровках на основі доданих до виписки банку розрахункових документів, у яких відображено номер документа, дату, коротке найменування та суму операції.

По закінченні місяця в Журналі-ордері № 1 і відомості № 1.2 підраховуються підсумки по кореспондуючих рахунках і звіряються з оборотами за цими рахунками, які відображені в інших облікових реєстрах у кореспонденції з рахунком 31. Обороти за місяць із Журналу-ордера № 1 переносяться в Головну книгу.

Залишок грошових коштів на рахунках у банку відображається в відомості № 1.2 тільки на початок і кінець місяця. Залишок грошових коштів, який указаний на кінець місяця у відомості № 1.2, повинен відповідати залишку грошових коштів на поточному рахунку, що його відображено в останній у цьому місяці виписці банку, і даним Головної книги.

Для оперативних цілей протягом місяця використовуються дані про залишки грошових коштів на поточному рахунку підприємства в банку, відображені у виписках банку.

По закінченні місяця бухгалтер збирає всі виписки з підколотими до них додатками первинних документів за датами в хронологічному порядку і зшиває в окрему папку.

Порядок складання всіх бухгалтерських реєстрів і первинних документів наразі законодавчо не регламентовано. На практиці бухгалтери зшивають їх різними способами, з них найпоширеніші такі:

1. Зшиваються первинні документи, що належать до певного рахунка, зверху додається Журнал-ордер і відомість, а також, якщо необхідно, відомості аналітичного обліку, листки-розшифровки тощо. Потім всі Журнали-ордери і відомості до них з первинними документами складаються за рахунками в порядку збільшення, і далі формується книга за місяць.

2. Зшиваються первинні документи, що мають відношення до певного рахунка, зверху додається Журнал-ордер і відомість, а також, у разі необхідності, відомості аналітичного обліку, листки-розшифровки

тощо. Усі документи за певним рахунком складаються в папку і наприкінці року зшиваються наростаючим порядком за місяцями.

8.1.3. Облік операцій на поточному рахунку в іноземній валюті

Для здійснення розрахунків за операціями в безготівковій і готівковій іноземній валюті згідно з законодавством України підприємства, організації, установи, фізичні особи відкривають поточні банківські рахунки в іноземній валюті.

Порядок відкриття рахунків в іноземній валюті регулює Інструкція «Про порядок відкриття і використання рахунків у національній та іноземній валюті», затверджена Постановою Правління НБУ від 12.11.2003 р. № 492.

Для відкриття рахунків в іноземній валюті юридичні особи-резиденти і фізичні особи подають уповноваженому банку ті самі документи, що й для відкриття поточних рахунків у національній валюті. У випадку, якщо поточний рахунок в іноземній валюті відкривається в тому самому банку, де відкрито поточний рахунок у національній валюті, подання пакета документів не є обов'язковим.

Формування інформації про операції в іноземній валюті в бухгалтерському обліку здійснюється згідно з вимогами П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Операція в іноземній валюті – це господарська операція, вартість якої визначено в іноземній валюті або яка вимагає розрахунків в іноземній валюті.

Облік операцій в іноземній валюті здійснюється згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку і Інструкцією з його застосування, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.

Для обліку операцій за рахунками в іноземній валюті підприємства використовують такі субрахунки активного рахунка 31 «Рахунки в банках»:

312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;

314 «Інші рахунки в іноземній валюті».

Рахунки в іноземній валюті в Україні і за кордоном по субрахунках не розділені, але підприємства мають право вести облік операцій за цими субрахунками окремо.

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

Господарські операції за валютними рахунками прямо чи непрямо пов'язані з зовнішньоекономічною діяльністю (ЗЕД), експортом або імпортом товарів (робіт, послуг). Розрахунки між підприємствами на внутрішньому ринку допускаються лише в національній валюті (гривнях).

Усі операції за поточним рахунком в іноземній валюті реєструються на підставі банківських виписок і доданих до них виправдальних документів. У банківській виписці обов'язково вказуються валютні суми (вхідне сальдо на початок дня, суми по операціях, вихідне сальдо на кінець дня).

Згідно з П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» операції в іноземній валюті відображаються в національній валюті України під час їх первісного визнання перерахунком суми в іноземній валюті за курсом НБУ на дату здійснення операції.

Суми авансів (попередньої оплати), що надані іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів) і одержання робіт, послуг, включаються у вартість цих активів (робіт, послуг) шляхом перерахунку в національну валюту за курсом НБУ на дату сплати авансу.

Суми авансів (попередньої оплати), що одержані від інших осіб у рахунок платежів для поставки готової продукції, інших активів, виконання робіт (послуг), включаються до складу доходу звітного періоду шляхом перерахунку в національну валюту за курсом НБУ на дату одержання авансу.

Під час складання звітності, тобто на кожну дату балансу:

– монетарні статті (статті грошових коштів) відображаються за курсом НБУ на дату балансу;

– немонетарні статті, що відображені за історичною собівартістю і зарахування яких на баланс пов'язане з операцією в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на дату здійснення операції;

– немонетарні статті, що відображені за справедливою вартістю в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості.

Курсові різниці по монетарних статтях визначають на дату здійснення розрахунків і на дату балансу. Згідно з П(С)БО 21 курсові різниці, що виникають від перерахунку активів і зобов'язань відображаються в складі доходів або витрат за видами діяльності.

Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей з операційної діяльності відображаються в складі інших операційних доходів або витрат.

Курсові різниці від перерахунку монетарних статей інвестиційної та фінансової діяльності відображаються в складі інших витрат або доходів.

Для обліку операцій в іноземній валюті використовуються такі субрахунки:

711 «Дохід від реалізації іноземної валюти», за кредитом якого відображаються доходи від реалізації іноземної валюти;

714 «Дохід від операційної курсової різниці», за кредитом якого відображаються доходи від курсових різниць по активах і зобов'язаннях підприємства, пов'язані з операційною діяльністю;

744 «Дохід від неопераційної курсової різниці», за кредитом якого відображаються позитивні курсові різниці (доходи) по активах і зобов'язаннях в іноземній валюті, пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства;

942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти», за дебетом якого відображається собівартість іноземної валюти на дату її реалізації;

945 «Втрати від операційної курсової різниці», за дебетом якого ведеться облік втрат по активах і зобов'язаннях операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти;

974 «Втрати від неопераційних курсових різниць», за дебетом якого ведеться облік втрат по активах і зобов'язаннях неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

При перерахунку грошових коштів за поточним рахунком в іноземній валюті додатна операційна курсова різниця відображається в обліку записом: Дебет субрахунка 312 – Кредит субрахунка 714, а від'ємна операційна курсова різниця – записом: Дебет субрахунка 945 – Кредит субрахунка 312.

Приклад

На поточному рахунку в іноземній валюті налічується 3500 дол. США за курсом НБУ 8,05 грн. На кінець кварталу курс склав 8,55 грн. У гривнях залишок на кінець кварталу склав 29925,0 грн (8,55 x 3500) проти 28175 грн. (8,05 x 3500) на початок кварталу. Курсова різниця (додатна) дорівнює 1750,0 грн (29925 - 28175), або (8,55 – 8,05) x 3500, що в обліку буде відображено записом:

Дебет субрахунка 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;
Кредит субрахунка 714 «Дохід від операційної курсової різниці».

Згідно з Законом України від 23.09.94 р. № 185/94-ВР «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» резиденти, що купили іноземну валюту через уповноважені банки для виконання зобов'язань перед нерезидентами, повинні здійснити перерахунок таких сум протягом п'яти робочих днів з моменту зарахування сум на валютні рахунки резидентів. У разі порушення резидентами цих термінів придбана валюта продається уповноваженими банками протягом п'яти робочих днів на Міжбанківській валютній біржі України. При цьому додатна курсова різниця, яка виникла за такою операцією, щокварталу направляється до Державного бюджету, що в обліку відображається записом: Дебет субрахунка 312 – Кредит субрахунка 641, а від'ємна курсова різниця відноситься на результати господарської діяльності резидента, тобто в

дебет субрахунка 945 (у складі фінансових результатів від іншої звичайної діяльності).

У процесі господарської діяльності в підприємств можуть виникати операції, пов'язані з продажем і купівлею безготівкової іноземної валюти.

Валютні кошти, що перераховані до уповноваженого банку для продажу, в сумі, обчисленій за курсом НБУ на дату здійснення операції, відображаються записом:

Дебет субрахунка 334 «Кошти в дорозі в іноземній валюті»;

Кредит субрахунка 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті».

Сума національної валюти, одержаної від продажу безготівкової іноземної валюти, в обліку буде відображена:

Дебет субрахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

Кредит субрахунка 711 «Прибуток від реалізації іноземної валюти».

І одночасно складається проводка на списання проданої валюти:

Дебет субрахунка 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»;

Кредит субрахунка 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті».

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» собівартість реалізованої іноземної валюти визначається шляхом перерахунку в національну валюту України за курсом НБУ на дату продажу.

Послуги уповноваженого банку з виконання доручення підприємства на продаж іноземної валюти відображаються за дебету субрахунка 949 «Інші видатки операційної діяльності». Фінансовий результат від продажу іноземної валюти в обліку відображається записами:

Дебет субрахунка 711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»;

Кредит субрахунка 791 «Фінансові результати від основної діяльності».

Дебет субрахунка 791 «Фінансові результати від основної діяльності»;

Кредит субрахунка 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти».

Дебет субрахунка 791 «Фінансові результати від основної діяльності»;

Кредит субрахунка 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Приклад

Підприємством прийнято рішення про продаж 5000 дол. США. Курс НБУ на дату продажу 8,45 грн, ринковий курс — 8,50 грн, оплата послуг банку — 300 грн.

Бухгалтерські записи з продажу безготівкової іноземної валюти мають такий вигляд, як у табл. 8.7.

Таблиця 8.7

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1	Перерахунок іноземної валюти для її продажу (\$5000 x 8,45 = 42250)	334	312	42250
2	Зарахування суми національної валюти, одержаної від продажу іноземної валюти	311	711	42500
3	Списання проданої іноземної валюти	942	334	42250
4	Нарахування комісійної винагороди банку	949	685	300
5	Оплата послуг банку	685	311	300
6	Списаний на фінансовий результат прибуток від продажу іноземної валюти	711	791	42500
7	Списана собівартість проданої валюти	791	942	42250
8	Відображення у фінансових результатах послуги банку з продажу валюти (послуги банку)	791	949	300
9	Визначено фінансовий результат (Дебет субрахунка 442 Кредит субрахунка 791 — збиток) (Дебет субрахунка 791 Кредит субрахунка 441 — прибуток)	442	791	50

Вартість придбаної іноземної валюти, перерахована в національну валюту за курсом НБУ на дату зарахування іноземної валюти на рахунок підприємства в уповноваженому банку, відображається записом:

Дебет субрахунка 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»
Кредит субрахунка 334 «Кошти в дорозі в іноземній валюті».

При цьому інформація про додатну курсову різницю відображається за кредитом субрахунка 714 «Дохід від операційної курсової різниці», а інформація про від'ємну курсову різницю — за активами на субрахунку 945 «Витрати від операційної курсової різниці».

8.1.4. Особливості обліку грошових коштів і грошових документів у квиткових касах, касі інкасації залізничних підприємств і на дохідних розподільчих рахунках залізниць

Організація продажу проїзних документів складає основу технологічного процесу обслуговування пасажирів.

Квитковими касирами здійснюється:

- попередній продаж проїзних документів;
- продаж у день відправлення, переоформлення, повернення грошей за невикористані проїзні документи;
- продаж проїзних документів для організованих транзитних груп;
- продаж проїзних документів з пунктів пересадки та на зворотний виїзд.

За реалізацію послуг пасажирам стягується плата (збір), передбачена законодавством, доходи від якої входять до складу місцевих доходів станцій.

У квиткових касах проводять такий оперативно-технічний облік:

- продаж та оформлення проїзних документів з застосуванням квиткодрукуючих машин у суворій відповідності з Інструкцією «Про роботу квиткового касира на квитково-касовій апаратурі системи «Експрес-УЗ» та «Правил перевезення пасажирів, багажу, вантажобагажу і пошти по залізницях України»;
- оформлення проїзних документів на зворотний виїзд;
- зберігання грошових коштів і бланків проїзних документів;
- технічних несправностей машини «Експрес-УЗ»;
- транзитних квитків при пред'явленні пасажиром і достатність придатності для проїзду до станції призначення;
- видачі безкоштовних пільгових, службових проїзних документів, наявність документів, які дають право на пільговий або безкоштовний проїзд;
- зіпсованих проїзних документів.

Перелік операцій руху грошових коштів і грошових документів у квиткових касах і касі інкасації станцій, що підпорядковані Дирекції залізничних перевезень (далі – ДН), наведено в табл. 8.8.

Таблиця 8.8

Операції руху грошових коштів і грошових документів у квиткових касах і касі інкасації станцій, що підпорядковані ДН

Господарська операція	Підстава
1	2
Видано квитковому касиру каси повернень необхідну для початку роботи суму (до 1000 грн) з обов'язковим поверненням взятих грошей до 10 год	Розписка у 2-х екземплярах (1-й для каси інкасації, 2-й для каси повернень)

1	2
Касир каси повернень наприкінці зміни здає інкасатору решту грошей, які залишились після проведення операцій повернення, та комісійний збір за операцію повернення по Книзі продажу (ЛУ-8)	Звіт квиткового касира каси повернень. Книга продажу квитків (ЛУ-8)
Наприкінці зміни касир каси продажу квитків разом із Звітом і отриманими за зміну грошима здає інкасатору і розписки, отримані від касира каси повернень квитків	Звіт квиткового касира каси продажу квитків
Наприкінці зміни квитковий касир каси повернень записує до Відомості кількість зданих за зміну проїзних документів і старшому квитковому касиру – керівнику зміни здає під підпис	Відомість кількості зданих за зміну проїзних документів (окремо за ручним поверненням і машиною «Експрес»)
При відправленні організованих груп пасажирів платник із проплаченим рахунком-фактурою звертається до каси різних зборів, де касир виписує квитанцію ф. ГУ-57 (за кожним видом проплати окремо), де вказує номер поїзда чи маршрут прямування туди або назад (головні станції), категорію вагона і кількість пасажирів і видає її на руки платнику	Наказ, телеграма або лист про відправлення організованих груп пасажирів із зазначенням точного маршруту слідування, номера поїзда, кількості пасажирів або кількості і категорії вагонів за підписом керівництва станції. Рахунок фактура. Талони квитанції ф. ГУ-57
Всі касові обороти станцій, як за надходженням, так і за виплатами за кожну добу, не пізніше наступного робочого дня мають бути відображені за формами оплати в Книзі форми ГУ-58	Підставою для запису сум по надходженнях є добові підсумки виторгу Книгах форми ЛУ-8, надходження по квитанціям ГУ-57 згідно зі Звітом ф. ФО-7
Книга обліку надходжень і витрат від продажу проїзних і перевізних документів форми ГУ-58 роздруковується наприкінці звітного місяця, і окремі аркуші комплектуються протягом року в книгу	Ведеться згідно «Інструкцією з ведення станційної комерційної діяльності» (№ 80) із застосуванням автоматизованої системи керування, згідно з «Порядком оформлення розрахункових і звітних документів при здійсненні продажу проїзних і перевізних документів на залізничному транспорті», затвердженим Наказом №712/431 від 24.10.01 р. пункт 4.2.5, 4.2.12

1	2
Надходження касового виторгу та її здача до банку щомісяця старшим касиром. Оформляється Звіт у двох примірниках	Дані Книг ОРО, Книги форми ГУ-58 та копії отриманих з банку супровідних відомостей і квитанції до них, а також витратні документи
Суми видатків з отриманого виторгу по оформлених перевізних і проїзних документах	За переліком документів оформляються окремі звіти і додаються до звіту ф. ФО-8
Щодоби в касах станцій, що підпорядковані ДН, складається звіт ф. ФО-7. Для всіх кас станції складається один звіт, який підписується начальником станції чи його заступником і працівником, який його склав	На підставі квитанцій різних зборів ГУ-57, що оформлені при стягненні відповідних платежів
При вступі на зміну з 16 ³⁰ год до 16 ³⁰ год (зміна триває цілу добу) інкасатор проводить приймання грошей у квиткових касирів за продаж проїзних документів, приймання платежів по квитанціях різних зборів згідно з режимом квиткових кас з 17 ⁰⁰ год до 24 ⁰⁰ год і з 6 ³⁰ год до 9 ³⁰ год; в інкасаторів камери схову та багажних касирів наприкінці робочої зміни; торгових точок станцій з 19 ⁰⁰ год до 20 ⁰⁰ год і з 7 ⁰⁰ год до 9 ⁰⁰ год	Звіти касирів, квитанції різних зборів
Видача грошових коштів для роботи кас повернень платежів і видача розмінного фонду для кас далекого і приміського сполучення	Розписка касира
Здача грошей у банк з каси інкасації	На кожну сумку інкасатором складається супроводжувальна відомість ф. ГУ-24 в 4-х екземплярах
Зведена відомість для старшого квиткового касира з складання касової звітності, в якій вказується перелік робітників, номери кас і суми грошових коштів	Згідно з рапортами комісійного збору складає інкасатор
Книга «Обліку рапортів». Згідно з рапортами складається звіт по грошових надходженнях на рахунок Управління залізниці, який здається старшому квитковому касиру зі складання касової звітності	Рапорти за продаж проїзних документів та по касі різних зборів фіксуються

1	2
Інкасація грошових коштів проводиться 1 раз на добу	Згідно з договором про інкасацію
Кошти, прийняті по надходженнях від надання послуг за позиціями: 1-й екземпляр залишається в Касовій книзі; 2-й – передається в бухгалтерію станції	Інкасатори ведуть касову книгу згідно з «Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» № 72 від 19.02.01 р. та «Інструкцією про порядок охорони квиткових кас і грошових кас підприємств, організацій залізничного транспорту і готівки при її перевезенні» (розділ 2, пункт 2.1.3)
Виявлений надлишок грошових коштів. Квитковий касир зобов'язаний виписати квитанцію ф. ГУ-57 із вказаним текстом: «...надлишок у сумігрн по терміналу №» і внести гроші до каси різних зборів, номер квитанції записати в Книгу продажу з зазначенням суми надлишку і дати	Звіт про роботу квиткового касира

Квиткові каси вокзалів і станцій, що підпорядковані ДН, є місцями інкасації виторгу від реалізації перевізних послуг і тому відіграють важливу роль в отриманні дохідних надходжень залізницями і формуванні доходів від перевезень.

Формування доходів залізниць України від перевезень проводиться згідно з постановою Кабінету Міністрів України (КМУ) від 16.02.1998 р. № 173 «Про перелік робіт (послуг), що належать до основної діяльності залізничного транспорту та порядок розподілу дохідних надходжень від основної діяльності залізничного транспорту» та розпорядженням КМУ від 06.05.2000 р. № 220-р для забезпечення централізованого перерозподілу між залізницями і підприємствами Укрзалізниці.

Облік дохідних надходжень ведеться відділом прибутків фінансово– економічної служби залізниці. Облік ведеться згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій залізничного транспорту, затвердженим Наказом Укрзалізниці від 19.01.2000 р. № 17-Ц.

Для збору дохідних надходжень від основної діяльності залізничного транспорту в установах банків відкриваються:

централізований розподільний рахунок Укрзалізниці за місцезнаходженням залізниці;

розподільні рахунки за місцезнаходженням управлінь залізниць, Центру комплексного транспортного обслуговування, Центру міжнародних взаєморозрахунків і контролю, управління справами Укрзалізниці, Укррефтрансу, технологічних центрів з обробки перевізних документів за місцями інкасації виторгу, отриманого за перевезення вантажів, пасажирів, багажу, вантажобагажу та пов'язані з цим послуги.

З розподільчих рахунків, які відкриті залізницею за місцем інкасації виторгу та місцезнаходженням технологічних центрів з обробки перевізних документів, дохідні надходження щоденно повною сумою перераховуються обслуговуючим банкам на розподільний рахунок відповідної залізниці, про що між банком і залізницею укладено угода.

Бухгалтерський облік виторгу та дохідних надходжень на залізницях ведеться за меморіально-ордерною формою або її різновидом – Журналом-головною. Щомісяця за своїми операціями сектор обліку дохідних надходжень складає баланс, але у зведений баланс його дані не включають. Дані балансу дохідних надходжень залізниці подає до Центру фінансів Укрзалізниці, де його дані стають частиною зведеного балансу Укрзалізниці за основною діяльністю.

Порядок обліку доходів і дохідних надходжень на залізниці такий. Розрахунки за перевезення можуть здійснюватися централізовано та децентралізовано.

Під час централізованих розрахунків перевезення оплачуються безпосередньо через каси станцій, в яких виникають фінансові взаємовідносини з сектором обліку дохідних надходжень відносно збору та здачі виторгу до банку.

Облік розрахунків ведеться на таких субрахунках:

3130 – Централізований розподільчий рахунок Укрзалізниці;

3131 – Основний розподільчих рахунок;

3132 – Підсобні розподільчі рахунки;

3614 – Централізовані розрахунки за перевезення через ТехПД;

3615 – Централізовані розрахунки за перевезення через управління залізниці;

6823 – Внутрішні розрахунки по дохідних надходженнях;

6831 – Розрахунки фінансово-економічної служби по місцевих доходах і інших надходженнях;

683 – Внутрішньогосподарські розрахунки.

Для збору грошових надходжень в установах банків Укрзалізниці відкриваються допоміжні та основні дохідні рахунки, а також централізований прибутково-розподільний рахунок Укрзалізниці (табл. 8.9).

На допоміжні рахунки надходить виторг безпосередньо від станцій. Такі рахунки відкриваються в установах банків за місцем знаходження великих станцій.

Особливістю прибуткових рахунків є те, що залізниця не має можливості витратити їх на свої господарчі потреби. Суми виторгу, за виключенням витрат на оплату банківських послуг, прибуткових рахунків, додаються на основний прибутковий рахунок Укрзалізниці.

З основного дохідного рахунка управління залізниці перераховуються:

- доходи від перевезень у межах лімітів, встановлених головним управлінням бухгалтерського обліку Укрзалізниці;

- місцеві доходи управління залізниці та залізничних станцій, перебори тарифу на вантажні перевезення, суми рахунків з представниками інших видів транспорту при змішаних перевезеннях;

- суми, що надійшли у складі виторгу, але ті, що належать підприємствам за відпущене робітникам і службовцям паливо, квартирну плату, електроенергію та інші витрати, внесені у каси станцій за квитанціями різних зборів.

Інші кошти з дохідного рахунка перераховуються на централізований дохідно-розподільчий рахунок Укрзалізниці.

Таблиця 8.9

Облік перерахування доходних надходжень і розрахунків між залізницею та Укрзалізницею (УЗ)

№ п/п	Господарські операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Залізниця перерахувала з основного дохідного рахунка дохідні надходження на централізований дохідно-розподільний рахунок УЗ	3130	3131
2	УЗ перераховує доходи залізниці на поточний рахунок	3110	6839
3	УЗ перераховує на поточний рахунок залізниці фінансову допомогу	3110	6830
4	Перерахування виторгу з підсобних доходних рахунків на основний	3131	3132
5	Надходження сум місцевих доходів та інших сум, що надійшли і належать управлінню і підприємствам залізниці	3131	6831
6	Перераховано на розрахунковий рахунок залізниці аванс у рахунок майбутніх доходів від перевезень	682308	3131
7	Перераховані кошти з дохідно-розподільного рахунка залізниці на централізований дохідно-розподільчий рахунок УЗ	682307	3130

Бухгалтерська звітність про дохідні надходження подається до управління казначейства Головного фінансово-економічного управління Укрзалізниці для узагальнення. Управління казначейства дає зведений звіт по дохідних надходженнях в управління централізованих розрахунків, бухгалтерського обліку і звітності для включення до зведеного звіту з основної діяльності залізниць України.

Документами в частині пасажирських перевезень для складання балансу і звіту про дохідні надходження, а також необхідних для цього розрахунків є:

ФДУ-1 - зведення дохідних надходжень від перевезень пасажирів;

ФДУ-2 - зведення дохідних надходжень від перевезень багажу і вантажобагажу;

ФДУ-3 - зведення дохідних надходжень від перевезень вантажів;

ФДУ -4 - зведення різних зборів та інших надходжень;

ФДУ- 6 - зведення касових оборотів станцій;

ФДУ-8 - відомості виправлень до зведень.

До зведень додаються нарахування на недобори і недовнесення; переліки за розрахунками з клієнтурою по переборах; переліки недоборів і переборів по вантажах, що підлягають передачі іншим організаціям; картки перевнесення, нез'ясованих сум по станціях і по квитанціях різних зборів; талони квитанцій різних зборів на погашення нарахувань на зданий виторг на станційних пунктах та інші різні надходження (відомості-розшифровки, необхідні для розрахунків і аналітичного обліку).

Для виконання контрольних-облікових робіт до Відділу обліку доходів надходить звітність і документи зі станцій - Касові звіти ф. ФО-8 із додатком витратних документів на суми, виплачені з виторг станцій, до 4-го числа наступного за звітним місяця; квитанції різних зборів на погашення дефектних чеків, опротестовані або погашені нарахування, переліки.

Щомісяця 1-го числа начальники станцій відправляють до фінансово-економічної служби залізниці звіти ф. ФО-8, складені відповідно до Інструкції «По веденню станційної комерційної звітності».

Технологічні центри з оброблення перевізних документів висилають Балансові відомості ф. ФРУ-32 не пізніше 5-го числа наступного місяця за звітним.

Фінансово-економічна служба залізниці дані звітів ф. ФО-8, що надійшли зі станцій, розносить у зведення ФДУ-6, що одночасно служить і реєстрацією.

Зведення ФДУ-6 складається по Дирекціях із залізничних перевезень (ДН). Найменування станцій записується в алфавітному порядку.

Балансування і підрахунок зведення проводяться в Інформаційно-статистичному центрі або на персональних електронно-обчислювальних

машинах. Зведення підписується керівництвом фінансово-економічної служби.

Балансові відомості технологічних центрів з оброблення і перевізних документів заносяться в окремий звіт.

Відділ обліку доходів для аналітичного обліку перевіряє загальні зведення дохідних надходжень: тотожність сум касового зведення операційним сумах по графі «Стягнуто готівкою і чеками», балансування відповідних граф і тотожність сум по розшифровках (довідках), переліках та інших документах сумах, вказаним у зведенні.

За підсумковими сумами граф загальних зведень проводиться розмітка по кореспондуючих бухгалтерських рахунках і групування цих рахунків. Складаються бухгалтерські статті і проводиться запис у книгу Журнал-головну згідно з вказівками до рахунків бухгалтерського обліку дохідних надходжень залізниць.

Контрольні питання

1. Як повинні здійснюватись розрахунки готівкою підприємств всіх форм власності?
2. Як може використовуватися готівковий виторг підприємств та інші знаходження готівки в касу?
3. Які дії касира в разі видачі особі грошей за розрахунковим документом?
4. Які реквізити видаткового і прибуткового ордерів?
5. Що забор'язаний перевірити касир під час одержання прибуткових або видаткових касових ордерів? Який документ отримує платник готівки в касу?
6. У якому реєстрі обліковуються всі знаходження та видача готівки в національній валюті підприємства?
7. Яке призначення рахунка «Грошові кошти в дорозі»?
8. Які операції оформляються видатковим касовим ордером?
9. Які операції оформляються прибутковим касовим ордером?
10. Які вимоги висуваються до касової книги та яким чином здійснюються записи до неї?
11. Як може підприємство здати до банку грошовий виторг? Якими документами оформляється здача виторгу до банку?
12. Як оформляється здача виторгу в касу банку?
13. Як оформляється здача виторгу інкасатору?
14. Назвіть основні нормативні акти з обліку грошових коштів на рахунках у банках. Що таке поточний рахунок?
15. Які документи подають юридичні особи до установ банків для відкриття поточних рахунків?
16. На підставі яких документів фізична особа може відкрити поточний рахунок у банку?

17. Які первинні документи є підставою для виконання операцій на поточних рахунках?

18. На підставі яких первинних документів та облікових реєстрів здійснюється облік грошових коштів на підприємстві?

19. Призначення виписки банку з поточного рахунка підприємства. Які реквізити виписки банку з поточного рахунка?

20. На яких субрахунків обліковуються доходи і витрати по операціях з іноземною валютою?

8.2. Облік коштів у розрахунках

Дебіторська заборгованість є сумою заборгованості дебіторів перед підприємством на певну дату.

Принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість визначає П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».

Наказом Укрзалізниці від 30.12.1999 р. № 379-Ц розроблено методичні рекомендації з застосування на залізничному транспорті П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».

Дебітори - юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Критерії визнання дебіторської заборгованості аналогічні критеріям визнання, які застосовуються для всіх активів.

Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо:

1) існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод;

2) може бути достовірно визначена її сума.

Визнання – це процес включення до Балансу або до Звіту про фінансові результати статті, що підходить під визначення одного з елементів (у цьому випадку дебіторської заборгованості) і відповідає критерію визнання, викладеному вище. Визнання полягає в словесному описі статті та її відображенні у вигляді грошової суми й включенні цієї суми до підсумків Балансу або Звіту про фінансові результати.

8.2.1. Класифікація дебіторської заборгованості

Одночасно з визнанням дебіторської заборгованості відбувається її класифікація за певними критеріями:

- 1) строк погашення та зв'язок з нормальним операційним циклом;
- 2) об'єкти, щодо яких виникла дебіторська заборгованість;
- 3) своєчасність погашення.

Згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову та поточну. При цьому враховуються два критерії: строк погашення та зв'язок із нормальним операційним циклом.

Операційний цикл – період часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів чи послуг (П(С)БО 2 «Баланс», п. 4).

Довгострокова дебіторська заборгованість - сума дебіторської заборгованості фізичних і юридичних осіб, яка не виникає у ході нормального операційного циклу *та* буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Для віднесення дебіторської заборгованості до довгострокової необхідно, щоб виконувалися обидва критерії:

- не виникає в ході нормального операційного циклу
- строк її погашення більше 12 місяців

Виділяють такі види довгострокової дебіторської заборгованості:

- дебіторська заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду;
- довгострокові векселі одержані;
- інша довгострокова дебіторська заборгованість.

Дебіторська заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду, - це сума мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню (іншими словами, це теперішня вартість сукупної суми мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості). Даний вид дебіторської заборгованості відображається на субрахунку 161 "Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду".

Окремий вид довгострокової дебіторської заборгованості - векселі, одержані в забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості, облік яких ведеться на субрахунку 162 "Довгострокові векселі одержані". За дебетом рахунка відображається отримання векселя, за кредитом – отримання коштів у погашення векселів, погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні тощо.

Інша довгострокова дебіторська заборгованість – інші види розрахунків, які не можуть бути віднесені до попередніх видів. Вони обліковуються на субрахунку 163 "Інша дебіторська заборгованість".

У разі якщо строк погашення дебіторської заборгованості, що не виникає у ході нормального операційного циклу, менше року, вона належить до поточної.

Поточна дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка виникає у ході нормального операційного циклу *або* буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу.

Виділяють такі види поточної дебіторської заборгованості:

- дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги (забезпечена та не забезпечена вексями);

- дебіторська заборгованість за розрахунками (з бюджетом, за виданими авансами, з нарахованих доходів, із внутрішніх розрахунків);

- інша дебіторська заборгованість.

Для віднесення дебіторської заборгованості до довгострокової або поточної необхідно брати до уваги строк, який залишився до погашення заборгованості від дати балансу. Дебіторська заборгованість, яка виникає у ході нормального операційного циклу, визнається поточною незалежно від строку погашення.

За об'єктами виникнення дебіторська заборгованість класифікується так:

- заборгованість орендаря за фінансовою орендою, яка відображається в балансі орендодавця;

- заборгованість, забезпечена вексями;

- надані позики;

- дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги;

- дебіторська заборгованість за розрахунками (з бюджетом, за виданими авансами, з нарахованих доходів, із внутрішніх розрахунків);

- інша дебіторська заборгованість.

Залежно від своєчасності погашення виділяється:

- дебіторська заборгованість, строк оплати якої не настав (строкова дебіторська заборгованість);

- дебіторська заборгованість, не сплачена в строк (прострочена), у тому числі сумнівна дебіторська заборгованість; безнадійна дебіторська заборгованість.

Сумнівний борг - поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

Безнадійна дебіторська заборгованість - поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давнини.

Класифікація дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги за строками непогашення використовується при обчисленні резерву сумнівних боргів. Інформація про такі види заборгованості наводиться у Примітках до фінансової звітності.

Можна виділити ще два особливі види дебіторської заборгованості:

- відстрочені податкові активи - сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах і виникає у випадку, коли обліковий прибуток менший за податковий прибуток. Відстрочені податкові активи відображаються у рядку 060 Балансу в складі довгострокової дебіторської заборгованості. Методологічні засади відображення в обліку відстрочених податкових активів регламентуються П(С)БО 17 «Податок на прибуток»;

- витрати майбутніх періодів - витрати, здійснені у звітному періоді, але які будуть визнані витратами у Звіті про фінансові результати в майбутніх звітних періодах згідно з принципом відповідності доходів і витрат. Такі витрати тимчасово відображаються в окремому розділі Балансу. До витрат майбутніх періодів належать витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; з освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса; передплата на періодичні та довідкові видання тощо.

Для накопичення інформації про дебіторську заборгованість і відображення операцій з нею Планом рахунків передбачені рахунки класу 1 «Необоротні активи» та класу 3 «Кошти, розрахункові та інші активи». Ці рахунки об'єднуються у відповідні статті, які відображаються в Балансі за встановленою П(С)БО 2 «Баланс» формою (табл. 8.10).

Крім того, для обліку дебіторської заборгованості використовується позабалансовий рахунок **071 "Списана дебіторська заборгованість"**. На цьому рахунку обліковується списана дебіторська заборгованість протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення в разі зміни майнового стану боржника. Дебіторська заборгованість остаточно списується з позабалансового рахунка 071 після вирішення питання щодо визнання винних осіб або у зв'язку з закінченням строку обліку такої заборгованості.

Таблиця 8.10

Взаємозв'язок залишків на рахунках бухгалтерського обліку та статей Балансу, за якими відображається дебіторська заборгованість

Статті Балансу		Рахунки Плану рахунків	
1		2	
I. Необоротні активи			
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	161
		Довгострокові векселі одержані	162
		Інша дебіторська заборгованість	163
Відстрочені податкові активи	060	Відстрочені податкові активи	17
II. Оборотні активи			
Векселі одержані	150	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті	341
		Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті	342
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			

Продовження табл. 8.10

1		2	
чиста реалізаційна вартість	160	Розрахункова сума = рядок 161 - рядок 162	
первісна вартість	161	Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками	361
		Розрахунки з іноземними покупцями та замовниками	362
резерв сумнівних боргів	162	Резерв сумнівних боргів	38
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
з бюджетом	170	Розрахунки за податками	641
		Розрахунки за обов'язковими платежами (у частині платежів до бюджету)	642
за виданими авансами	180	Розрахунки за виданими авансами	371
з нарахованих доходів	190	Розрахунки за нарахованими доходами	373
із внутрішніх розрахунків	200	Розрахунки з іншими дебіторами	377 ¹
		Внутрішні розрахунки	682
		Внутрішньогосподарські розрахунки	683
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	Розрахунки з підзвітними особами	372
		Розрахунки за претензіями	374
		Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	375
		Розрахунки за позиками членам кредитних спілок	376
		Розрахунки з іншими дебіторами	377
		Розрахунки за обов'язковими платежами (у частині платежів до позабюджетних фондів)	642
		Розрахунки за страхуванням	65
		Розрахунки з оплати праці	66
III. Витрати майбутніх періодів			
Витрати майбутніх періодів	27	Витрати майбутніх періодів	39

Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення.

8.2.2. Розрахунки за вексями отриманими (дебіторська заборгованість, забезпечена вексями)

Особливості обігу векселів в Україні, видачу простих і перевідних векселів, здійснення операцій з вексями регламентує Закон України «Про обіг векселів в Україні» від 05.04.2001 р. № 2374-III (із змінами, внесеними згідно із Законами від 25.12.2002 р., № 364-IV, від 09.09.2010 р. № 2511-VI) та Положення про порядок здійснення банками операцій із вексями в національній валюті на території України затверджене Постановою Правління Національного банку України від 16.12.2002 р. №508.

Векселі відображаються в балансі за номінальною вартістю. До статті «Векселі одержані» включається заборгованість за вексями, строк оплати за якими не настав.

Сума нарахованих відсотків за звітний період по векселю, який підлягає оплаті в наступному періоді, переноситься на статтю «Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів». Відповідно до цієї суми повинен бути визнаний дохід за відсотками.

Вексель — це безумовне грошове зобов'язання сплатити певну суму грошей за вимогою або у встановлений термін. Особа, яка підписує вексель і через це зобов'язується сплатити за ним, називається векседавцем. Особа, яка одержує платіж за векселем, називається векселеутримувачем. Вексель виконує функцію кредитних грошей, засобів платежу і як цінний папір сам стає об'єктом різних операцій (купівлі-продажу, обліку, застави).

Вексель — це зобов'язання суворо встановленої форми, в якому вказують найменування кредитора (векселеутримувача), позичальника (векседавця); суму боргу, місце й термін платежу. Векселі можуть бути двох видів:

1. Простий — його виписує позичальник (векседавець) із зобов'язанням сплатити борг і видає його кредитору (векселеутримувачу). Вексель зберігається у векселеутримувача і містить беззастережне зобов'язання сплатити певну суму грошей векселеутримувачу.

2. Перевідний — вексель тратта — це вимога кредитора до позичальника сплатити зазначену суму третій особі, яка називається ремітентом. У складанні перевідного векселя беруть участь три особи:

- векседавець (трасант), який віддає наказ оплатити;
- перший набувач (ремітент) – особа, на користь якої видається вексель;
- платник (трасат) - особа, якій дається наказ платити за векселем.

Тратта в обов'язковому порядку повинна бути акцептована позичальником.

Гарантія оплати за векселем називається «аваль» і відображається спеціальним написом на лицьовому боці векселя. Фізична або юридична

особа, що оформила аваль, відповідає за векселем нарівні з платником, але оплативши вексель, може вимагати від платника відшкодування суми платежу.

Витрати, пов'язані з виготовленням або придбанням бланків векселів, сплатою мита, належать до адміністративних витрат, облік яких ведеться на рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Заборгованість по розрахунках із покупцями, замовниками та іншими дебіторами, забезпечена одержаними векселями, залежно від терміну погашення векселя відображається підприємствами-постачальниками на рахунках 162 «Довгострокові векселі одержані» та рахунку 34 «Короткострокові векселі одержані».

За дебетом рахунка 162 «Довгострокові векселя одержані» відображаються векселі, одержані в забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості, за кредитом – погашення заборгованості.

Одержання довгострокового векселя в погашення дебіторської заборгованості відображається в обліку записом:

Дебет рахунка 162 «Довгострокові векселі одержані»;
Кредит рахунка 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Погашення векселя грошима в обліку відображається записом:

Дебет рахунків 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках»;
Кредит рахунка 162 «Довгострокові векселі одержані».

За дебетом рахунка 34 «Короткострокові векселі одержані» ведеться облік векселів, одержаних за продані товари (роботи, послуги) та за іншими операціями, за кредитом — погашення одержаним векселем кредиторської заборгованості, продаж векселів третій особі тощо.

Векселі одержані зберігаються в касі підприємства згідно з Порядком ведення касових операцій або передаються на зберігання до банку. Перелік векселів, що знаходяться на зберіганні в касі підприємства, відображається в спеціальному описі, де вказується найменування платника, сума і термін погашення. При погашенні заборгованості, забезпеченої векселями, в описі робиться позначка і проставляється дата виписки банку або іншого платіжного документа. Якщо одержані підприємством векселі на підставі відповідної угоди здаються на зберігання до установ банку, то в реєстрах аналітичного обліку робиться запис про документ, одержаний з банку.

Витрати, що пов'язані з оплатою послуг банку за одержання гарантій, вексельного авалю, облік боргових вимог і зобов'язань, включаються до складу адміністративних витрат і відображаються на рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Підприємства, що визначають виторг від реалізації продукції (робіт, послуг) за сумою, яку у вигляді платежу за відвантаженої продукцію зараховано на рахунки в установах банків, облік одержаних векселів до їх

оплати ведуть на позабалансовому рахунку 06 «Гарантії і забезпечення одержані».

Якщо векселеутримувач реалізацію продукції (товарів, робіт, послуг) відображає в обліку в міру того, як подаються розрахункові документи покупцями (замовниками), то при одержанні векселів з реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) в обліку робиться запис:

Дебет рахунка 34 «Короткострокові векселі одержані»;

Кредит рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Аналогічно в бухгалтерському обліку робляться записи, пов'язані з одержанням векселів для забезпечення інших видів дебіторської заборгованості. Сума прибутку, що одержана векселеутримувачем за відстрочення платежу, відображається записом:

Дебет рахунку 34 «Короткострокові векселі одержані»

Кредит рахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Суми, облік яких ведеться на рахунку 34, списуються в міру погашення заборгованості, забезпеченої векселями, в кореспонденції з рахунками обліку коштів.

Дебет рахунка 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках»

Кредит субрахунка 34 «Короткострокові векселі одержані».

Аналітичний облік ведеться по кожному одержаному векселю і по строках погашення.

Крім довгострокових векселів, не можна не сказати про іншу довгострокову дебіторську заборгованість, облік якої ведеться на субрахунку 163.

За дебетом рахунка 163 «Інша дебіторська заборгованість» ведеться облік довгострокової дебіторської заборгованості, яка не відображається на інших рахунках, зокрема з працівниками по виданих довгострокових позиках. За дебетом субрахунка відображається виникнення заборгованості, за кредитом — її погашення.

Наприклад, видано позику майстрові цеху на будівництво будинку строком на 3 роки:

Дебет субрахунка 163 «Інша дебіторська заборгованість»;

Кредит субрахунка 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, строками її виникнення і погашення.

8.2.3. Облік поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг і оцінюється за первісною вартістю.

Особливістю визнання поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги є те, що *вона визнається одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт чи послуг*. Таким чином, для визнання поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги необхідно, щоб виконувалися критерії визнання доходу (П(С)БО 15 «Дохід», п. 8):

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виторг) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Момент передачі ризиків й вигод, пов'язаних з правом власності на продукцію, товари, роботи, послуги, визначається на підставі вивчення угоди поставки продукції (товару, послуг), яка укладена між підприємством і покупцем, та обставин операції.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги включається в підсумки балансу за чистою реалізаційною вартістю. Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості — це сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів.

Величина резерву сумнівних боргів визначається виходячи з платоспроможності окремих дебіторів або на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Класифікація дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги здійснюється групуванням дебіторської заборгованості за строками її непогашення зі встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за попередні звітні періоди.

Коефіцієнт сумнівності, як правило, зростає зі збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості.

Слід зазначити, що облікова політика Укрзалізниці не передбачає такої детальної класифікації дебіторської заборгованості за термінами непогашення. Укрзалізниця виходячи з конкретної ситуації, що склалася в галузі, проводить політику мінімізації дебіторської заборгованості за

продукцію, товари, роботи, послуги, а відповідно мінімізує загрози непогашення дебіторської заборгованості. П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» нічого не говорить про обов'язковість визначення періодів непогашення, за якими повинна проводитися класифікація.

Розрахунки з покупцями, облік яких ведеться на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками». На цьому рахунку провадиться узагальнення інформації про розрахунки з покупцями і замовниками за відвантажену продукцію, виконані роботи й послуги, окрім заборгованості, що забезпечена векселем.

Рахунок 36 має такі субрахунки:

361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;

362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

За дебетом субрахунків відображається продажна вартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), яка включає податок на додану вартість, акцизний збір та інші обов'язкові платежі, що підлягають перерахуванню до бюджетних і позабюджетних фондів і включені у вартість реалізації; за кредитом — сума платежів, що надійшли на рахунки підприємства до банківських установ, та інші види розрахунків. Сальдо рахунка відображає заборгованість покупців і замовників за одержану продукцію (роботи, послуги).

На субрахунку 362 облік проводиться по кожному дебітору в гривнях і у валюті, яка обумовлена договором.

Аналітичний облік розрахунків з покупцями і замовниками ведеться по кожному покупцю й замовнику, за кожним поданим до сплати рахунком.

Приклад

Південна залізниця виконала вантажні перевезення фірмі «Зоря» за вартістю згідно з тарифом з урахуванням ПДВ 12000 грн. В обліку буде зроблено записи:

Дебет субрахунка 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» - 12000 грн;

Кредит субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Одержано кошти в оплату відвантаженої продукції:

Дебет рахунка 30 «Каса» — готівка;

Дебет рахунка 31 «Рахунки в банках» — безготівкові на поточний рахунок;

Дебет рахунка 34 «Короткострокові векселі одержані» — у вигляді векселя;

Кредит субрахунка 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» — 12000 грн.

Сальдо субрахунків 361 і 362 відображають загальну дебіторську заборгованість покупців, а в балансі підприємства цю суму потрібно відобразити з вирахуванням очікуваної суми несплати боргів.

Суми, щодо яких є ризик неповернення, відображаються за кредитом пасивного рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів»:

на суму створеного резерву сумнівних боргів:

Дебет субрахунка 944 «Сумнівні і бюджетні борги»;

Кредит субрахунка 38 «Резерв сумнівних боргів».

Основні вимоги до визнання й оцінки резерву сумнівних боргів викладено в П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».

Так, якщо за кредитом рахунка 38 відображається створення резерву сумнівних боргів у кореспонденції з рахунками обліку, то за дебетом — списання сумнівної заборгованості або зменшення нарахованих резервів у кореспонденції з рахунком обліку доходів.

Приклад

Створення резерву сумнівних боргів:

Дебет рахунку 94 «Інші витрати»;

Кредит рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів».

Або зменшення нарахованих резервів:

Дебет рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів»;

Кредит рахунка 71 «Інший операційний дохід».

8.2.4. Дебіторська заборгованість за розрахунками

Облік дебіторської заборгованості за розрахунками (рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами»). На цьому рахунку ведеться облік розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю з різними дебіторами за виданими авансами, нарахованими доходами, претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, за позиками членам кредитних спілок та іншими операціями. Рахунок 37 має субрахунки.

Дебіторську заборгованість за розрахунками поділяють:

— *на дебіторську заборгованість за виданими авансами* - сума авансів, наданих іншим підприємствам у рахунок наступних платежів;

— *дебіторську заборгованість за розрахунками з підзвітними особами* - дебіторська заборгованість працівників підприємства, що отримали готівку на відрядження або господарські потреби;

— *дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів* - сума нарахованих дивідендів, відсотків, роялті та інших, що підлягають надходженню;

— *дебіторська заборгованість по розрахунках за претензіями* - сума заборгованості інших підприємств, які не виконали свої договірні обов'язки;

— *дебіторська заборгованість по розрахунках за відшкодуванням завданих збитків* - заборгованість винної особи щодо відшкодування завданих з її вини збитків;

— *заборгованість по розрахунках з іншими дебіторами* - дебіторська заборгованість, яка належить до оборотних активів, але не може бути віднесена до попередніх статей дебіторської заборгованості, у т. ч. *дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків* – сума заборгованості пов'язаних сторін і дебіторська заборгованість із внутрішньовідомчих розрахунків і *дебіторська заборгованість з операційної оренди* - сума заборгованості орендаря перед орендодавцем у сумі вартості переданого в оренду майна і відсотків за користування орендованим майном, тобто інвестиції орендодавця.

8.2.4.1. Дебіторська заборгованість за виданими авансами

Облік дебіторської заборгованості за виданими авансами ведеться на субрахунку 371 "Розрахунки за виданими авансами". За дебетом субрахунка відображається сума авансів, наданих іншим підприємствам для заохочення до продажу товарів і виконання послуг, за кредитом субрахунка - суми виданих авансів зараховуються з кредиторською заборгованістю, що виникає перед постачальниками і підрядниками внаслідок виконання ними домовленостей. Суми авансів списуються одночасно зі списанням кредиторської заборгованості.

Приклад

1. Сплачено постачальникам за майбутню поставку сировини:
Дебет субрахунка 371 – Кредет субрахунка 311.
2. Відображено податковий кредит з ПДВ:
Дебет субрахунка 641 – Кредет субрахунка 644.
3. Оприбутковано товари від постачальника:
Дебет субрахунка 28 – Кредет субрахунка 631.
4. Зараховано податковий кредит:
Дебет субрахунка 644 – Кредет субрахунка 663.
5. Зараховано взаємна дебіторська заборгованість по виданому постачальнику авансу і кредиторська заборгованість перед постачальниками за товари:
Дебет рахунка 631 – Кредет рахунка 371.

8.2.4.2. Облік розрахунків з підзвітними особами

У тих випадках, коли не можна оплатити витрати через банк або касу, проводиться видача підзвітних сум. Готівка видається робітникам підприємства на господарські потреби й витрати у відрядженні. Підзвітні суми видаються на певний термін і з певною метою.

Службовим відрядженням вважається поїздка робітника за розпорядженням керівника підприємства на певний строк до іншої

місцевості для виконання службового доручення не за місцем основної роботи.

Направлення робітників у відрядження здійснюється керівниками цих підприємств і оформлюється наказом (розпорядженням) із зазначенням пункту призначення, найменування підприємства, установи, місця відрядження робітника, терміну й мети відрядження. Працівнику видається посвідчення про відрядження.

Порядок і умови відрядження робітників визначаються Інструкцією про службові відрядження в межах України та за кордон, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 р. № 59, але при цьому треба мати на увазі, що її положення дійсні в тій частині, що не суперечить вимогам Податкового кодексу.

Наказом ГПАУ від 19.09.2003 р. № 440 затверджена форма Звіту про використання коштів, наданих на відрядження або в підзвіт. Згідно з Порядком строк подання звіту відбувається до закінчення третього банківського дня, наступного за днем у якому платник податку закінчив відрядження.

Згідно з Постановою КМУ від 50.11.2003 р. № 1732 “Про внесення змін до Постанови КМУ від 23.04.1999 р. № 663” обов’язково передбачено видачу авансу в рахунок витрат у зв’язку з відрядженням. У разі невидачі авансу передбачено штраф від 255 до 850 грн (ст. 41 Кодексу України про адміністративні правопорушення).

Згідно з Постановою від 18.02.2004 р. № 62 були внесені зміни в Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні (Постанова НБУ від 19.02.2001 р. № 72). Згідно з Законом введено єдині строки відповідальності. Він потребує, щоб звіт про використання грошових коштів, наданих на відрядження або підзвіт, було надано до закінчення третього банківського дня, наступного за днем, в якому платник податку:

- завершує таке відрядження;
- завершує виконання окремої цивільно-правової дії.

Витрати на відрядження фізичних осіб, що знаходяться в трудових відносинах з платником податку або є членами керівних органів платника податку, можуть бути включені до складу витрат платника податку тільки за наявності документів, що засвідчують вартість цих витрат у вигляді транспортних квитків чи транспортних рахунків (багажних квитанцій), рахунків готелів (мотелів) або від інших осіб, що надають послуги з проживання фізичної особи, страхових полісів тощо.

Додатково до витрат включаються видатки на харчування й фінансування інших особистих потреб фізичної особи, що не підтверджені документально (це добові витрати), понесені у зв’язку з її відрядженням, у межах граничних норм, визначених Кабінетом Міністрів України за кожен добу відрядження, включаючи день від’їзду та приїзду. Зазначені граничні норми встановлюються в гривнях:

- у єдиній сумі для відряджень за кордон незалежно від країни відрядження і статусу населених пунктів;

- у єдиній сумі для відряджень у межах України незалежно від статусу населених пунктів.

Сума добових визначається:

- у разі відрядження в межах України і країн, з якими не встановлено або спрощено прикордонний контроль,— згідно з відмітками сторони, що відряджає, та сторони, що приймає, на посвідченні про відрядження, форму якого затверджено центральним податковим органом;

- у разі відрядження в країни, з якими встановлено повний прикордонний контроль,— згідно з відмітками органів прикордонного контролю в паспорті або документі, що його заміняє.

За відсутності зазначених відміток сума добових не включається до валових витрат платника податку.

Будь-які витрати на відрядження можуть бути включені до складу валових витрат платника податку за наявності документів, що підтверджують зв'язок відрядження з основною діяльністю такого платника податку: запрошень сторони, що приймає, діяльність якої збігається з діяльністю платника податку; підписаної угоди (контракту); інших документів, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документів, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозиумах, які проводяться за тематикою, що збігається з основною діяльністю платника податку.

За запитом представника податкового органу платник податку повинен забезпечити за свій рахунок переклад звітних і підтверджуючих документів, виданих іноземною мовою.

Сума і склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, визначаються Кабінетом Міністрів України. Сума добових для таких категорій фізичних осіб не може перевищувати суму, встановлену Кабінетом Міністрів України. Власник або уповноважена ним особа може визначити обмеження щодо сум і цілей використання коштів, наданих для відрядження.

За наявності зайво витрачених коштів їхню суму законодавцями пропонується повернути в касу чи зарахувати на банківський рахунок особи, яка їх надала, до чи під час подання зазначеного звіту.

Якщо платник податку поверне суму зайво витрачених коштів пізніше граничного терміну, але не пізніше звітного місяця, на який приходить останній день такого граничного терміну, о його очікує штраф у розмірі 15 % суми таких зайво витрачених коштів. Якщо ж він не поверне суму зайво витрачених коштів навіть протягом звітного місяця, на який приходить такий граничний термін, то така сума буде обкладена

податком, до того ж із платника стягнуть штраф 15 % вказаної суми. Між іншим, усе сказане стосується також витрат, по в'язаних з відрядженням чи виконанням окремих цивільно-правових дій, що були оплачені з використанням корпоративних платіжних карток, дорожніх, банківських чи персональних чеків, інших платіжних документів.

Положення № 72 визначає терміни перебування готівки у підзвітної особи. Так, видача коштів під звіт з каси підприємства на закупівлю сільськогосподарської продукції, продуктів її переробки і заготівлю вторинної сировини (крім металобрухту) дозволений термін не більше десяти робочих днів, а на всі інші виробничі і господарські потреби – на термін не більше двох робочих днів (включаючи день одержання коштів під звіт).

Не залишена без уваги ситуація, коли з каси підприємства підзвітній особі одночасно видається готівка як на відрядження, так і для вирішення під час цього відрядження виробничих (господарських) питань. У такому випадку термін, на який видана готівка під звіт, автоматично продовжується до завершення терміну відрядження.

Термін відрядження визначається керівником підприємства, але не може перевищувати:

- у межах України — 30 календарних днів;
- за кордоном — 60 календарних днів.

Термін відрядження робітників, що направляються для виконання монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, не повинен перевищувати періоду будівництва об'єктів.

Фактичний час перебування в місцях відрядження визначається за відмітками в посвідченні про відрядження про день прибуття на місце відрядження і день вибуття з місця відрядження.

Реєстрація осіб, що виїждять у відрядження і прибувають у відрядження, на підприємствах робиться в спеціальних журналах (рис. 8.1 і 8.2).

Журнал реєстрації посвідчень про відрядження

№ п/п	ПІБ відряд- женого	Місце роботи і посада	Місце відрядження	Дата і номер наказу (розпо- рядження)	Дата і номер посвідчення про відрядження	Дата виїзду у відрядження	Дата прибуття з відрядження
1	2	3	4	5	6	7	8

Рис. 8.1. Форма журналу реєстрації посвідчень про відрядження

Журнал обліку робітників, що прибули у відрядження

В _____

(назва установи, організації, підприємства, об'єднання)

№ п/п	ПІБ відрядженого	Посада, яку займає	Назва підприємства, установи, що видала посвідчення про відрядження	Дата прибуття	Дата вибуття
1	2	3	4	5	6

Рис. 8.2. Форма журналу обліку робітників, що прибули у відрядження

Днем вибуття у відрядження вважається день відправлення поїзда, літака, автобуса або іншого транспортного засобу від місця постійної роботи відрядженого працівника, а днем прибуття — день прибуття транспортного засобу до місця постійної роботи відрядженого робітника. При відправленні транспортного засобу до 24 год включно днем вибуття у відрядження вважається поточна доба, а з 00 год і пізніше — наступна доба. Аналогічно визначається день прибуття відрядженого працівника до місця постійної роботи.

За відрядженим робітником зберігається місце роботи (посада) і середній заробіток або посадовий оклад з урахуванням доплат і надбавок (у випадках, передбачених чинним законодавством) за час відрядження, у тому числі й за час перебування в дорозі.

Середній заробіток або посадовий оклад з урахуванням доплат і надбавок за час перебування робітника у відрядженні зберігається на всі робочі дні тижня за графіком, установленим за місцем постійної роботи.

Норми відшкодування витрат на службове відрядження встановлено Постановою Кабінету Міністрів України «Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон» від 23.04.1999 р. № 663 з урахуванням змін внесених Постановою Кабінету Міністерств від 11.07.2002 р. № 977.

За час перебування у відрядженні відшкодовуються витрати за наймання житлового приміщення за наявності виправданих документів у розмірі фактичних витрат з урахуванням додаткових послуг, що надаються в готелях.

Для робітників підприємств, установ і організацій усіх форм власності (крім державних службовців, а також осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами і організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетів), встановлено граничні норми добових витрат, які час від часу коригуються (див. Постанову Кабінету Міністрів України від 23.04.1999 р. № 663 зі змінами). Граничні норми добових витрат класифікуються за такими ознаками:

а) для відряджень у межах України та для відряджень за кордон (коли до рахунків на оплату вартості проживання в готелях не включаються витрати на харчування);

б) для відряджень у межах України та для відряджень за кордон:

– коли до рахунків вартості проживання в готелях включаються витрати на одноразове харчування;

– коли до рахунків вартості проживання в готелях включаються витрати на дворазове харчування;

– коли до рахунків вартості проживання в готелях включаються витрати на триразове харчування).

Підприємства, установи й організації залізничного транспорту, що направляють робітників у відрядження за кордон, забезпечують їх коштами в національній валюті країни, в яку відряджається робітник, або у вільно конвертованій валюті у вигляді авансу на поточні витрати згідно з нормами в розмірах, що обумовлені їх реальними потребами в країні перебування. Перерахунок в іноземну валюту здійснюється за прогнозним офіційним обмінним курсом національної валюти до долара США на поточний рік.

Залишок коштів понад суму, використану згідно з авансовим звітом, робітнику належить повернути в касу підприємства, установи чи організації в грошових одиницях, в яких був виданий аванс, але не пізніше 3 робочих днів після повернення з відрядження. У разі неповернення робітником залишку коштів відповідна сума стягується бухгалтерією у встановленому законодавством порядку.

Державним службовцям, а також особам, що направляються у відрядження в межах України і за кордон підприємствами, установами і організаціями, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок коштів бюджетів, за наявності документів, що підтверджують, відшкодовуються витрати:

- на проїзд (включаючи переведення багажу) до місця відрядження і назад, а також до місця проживання;

- побутові послуги, що надаються в готелях (прання, чистка, лагодження і прасування одягу, взуття або білизни), але не більш ніж 10 % норм добових витрат для країни відрядження, які визначено в додатку до діючої Постанови, за всі дні проживання;

- бронювання місць у готелях в розмірі не більш за 50 % вартості місця за добу;

- користування постільною білизною в поїздах;

- комісійні у випадку обміну валюти.

Відшкодування витрат на службові телефонні переговори здійснюється в розмірах, узгоджених із керівником.

Звіти про використання коштів, наданих на відрядження або в підзвіт (авансові звіти), складаються також по підзвітних сумах, що використані для оплати господарських послуг, купівлю товарно-

матеріальних цінностей. До авансових звітів у цьому випадку додаються відповідні виправдовні документи (чеки, квитанції, акти). Звіти затверджуються керівником підприємства. В авансовому звіті проставляються кореспондуючі рахунки за призначенням витрат.

Синтетичний облік розрахунків з підзвітними особами провадиться на рахунку 37 субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами» (табл. 8.11).

Сальдо субрахунка може бути як дебетовим, так і кредитовим. Такі показники відображаються в балансі підприємства розгорнуто: дебетове сальдо – у складі оборотних активів, кредитове сальдо – у складі зобов'язань.

Таблиця 8.11

Основні бухгалтерські записи за субрахунком 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

№ п/п	Зміст господарської операцій	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Видача сум під звіт	372	301
2	Придбання підзвітними особами товарно-матеріальних цінностей і оплата витрат з їх доставки		
	- вартість сировини, матеріалів	201	372
	- будівельних матеріалів	205	372
	- малоцінних і швидкозношуваних предметів	22	372
	- товарів	281	372
3	Списання використаних сум за службовими відрядженнями	92	372
4	Повернення невикористаних сум підзвіту	301	372
5	Утримання невикористаних підзвітних сум із заробітної плати за згодою робітника	661	372

Аналітичний облік розрахунків з підзвітними особами ведеться по кожній підзвітній особі з зазначенням залишку боргу на початок місяця, сум, виданих під звіт і списаних згідно зі звітами, залишку боргу на кінець місяця.

Облік розрахунків з підзвітними особами має забезпечувати правильність і своєчасність розрахунків, тому він ведеться окремо по кожній виданій під звіт сумі і кожній підзвітній особі.

Синтетичний і аналітичний облік розрахунків з підзвітними особами здійснюється в єдиній системі записів.

Підставою для заповнення журналу-ордера № 3 і відомості № 3.2 є:

– касові документи, що свідчать про видачу або повернення підзвітних сум;

– авансові звіти з доданням документів, що підтверджують цільове використання виданих коштів;

– наказ, розрахунково-платіжна відомість при утриманні з заробітної плати працівника не повернених своєчасно невикористаних коштів.

Записи в журналі-ордері робляться в міру надходження документів.

8.2.4.3. Дебіторська заборгованість по розрахунках за претензіями

Претензії пред'являються після того, як підприємство встановило або дізналося про порушення своїх майнових прав чи інтересів іншим підприємством. Пред'явлення претензії є обов'язковою попередньою стадією перед поданням позову до суду або арбітражу і засобом урегулювання розбіжностей на добровільних засадах.

Документально претензії оформляються юристами підприємства як претензійні листи.

Претензійні листи — це обґрунтування вимоги до постачальника чи покупця, які виникли внаслідок порушення договірних зобов'язань.

Документами, що є підставою для облікових записів, є претензійні листи, протоколи розгляду претензійних справ в арбітражному суді, господарські угоди з постачальниками, покупцями, замовниками, по яких виникли претензії, комерційні акти при нестачі вантажів, товарно-транспортні документи, акти виконаних робіт, дані оперативного листування між підприємствами щодо об'єкта претензій.

Виділяють такі види претензій:

- *до постачальників* — за недопоставку товарно-матеріальних цінностей, завищення цін, тарифів, невідповідність якості товарів, несвоєчасність виконання робіт (послуг), а також простої з вини постачальників;

- *до транспортних організацій* — за нестачу вантажів, що виникла при транспортуванні, завищення тарифів за надані послуги;

- *по санкціях* — за порушення умов договорів, визнаних платником, чи ухвалених арбітражним судом штрафів, пені;

- *до банків* — по сумах грошових коштів, які помилково списані з поточних, валютних чи інших рахунків підприємства.

Для виставлення обґрунтованої претензії постачальнику необхідно дотримуватись порядку приймання товарно-матеріальних цінностей. У разі виявлення розбіжностей щодо якості чи кількості ТМЦ слід скласти акт на прийняту їх частину і запросити представника постачальника. Якщо останній не з'являється, приймання ТМЦ може бути завершено за участю експерта бюро товарних експертиз або представника іншої компетентної

організації. Підприємство, яке одержало претензію, повинно її розглянути у встановлені законодавством терміни і задовольнити законні вимоги заявника.

Приклад

Підприємство "Альфа" перерахувало аванс за сировину підприємству "Омега" на суму 12 000 грн. (у т. ч. ПДВ). При одержанні сировини на нестачу пред'явлено претензію на суму 360 грн (у т. ч. ПДВ). Підприємство "Омега" задовольнило претензію частково - на суму 240 грн шляхом повернення грошей.

В обліку ці операції слід відобразити таким чином:

1. Здійснено передоплату підприємству "Омега":

Дебет субрахунка 371 "Розрахунки за виданими авансами" – 12 000;

Кредит субрахунка 311 "Поточні рахунки в національній валюті" – 12 000.

Одночасно на суму ПДВ:

Дебет субрахунка 641 "Розрахунки за податками" – 2 000;

Кредит субрахунка 644 "Податковий кредит" – 2 000.

2. Одержано сировину:

Дебет субрахунка 201 "Сировина й матеріали" – 9 700;

Кредит субрахунка 371 "Розрахунки за виданими авансами" – 9 700.

Одночасно на суму ПДВ:

Дебет субрахунка 644 "Податковий кредит" – 1 940;

Кредит субрахунка 371 "Розрахунки за виданими авансами" – 1 940.

3. Пред'явлено претензію постачальнику:

Дебет субрахунка 374 "Розрахунки за претензіями" – 360;

Кредит субрахунка 371 "Розрахунки за виданими авансами" – 360.

4. Відображено частину претензії, що задоволено постачальником:

Дебет субрахунка 311 "Поточні рахунки в національній валюті" – 240;

Кредит субрахунка 374 "Розрахунки за претензіями" – 240.

5. Списання суми незадоволеної претензії на витрати звітного періоду:

Дебет субрахунка 949 "Інші витрати операційної діяльності" – 120;

Кредит субрахунка 374 "Розрахунки за претензіями" – 120.

6. Коригування податкового кредиту методом "червоного сторно":

Дебет субрахунка 641 "Розрахунки за податками" – [60];

Кредит субрахунка 644 "Податковий кредит" – [60].

8.2.4.4. Дебіторська заборгованість по розрахунках за відшкодуванням завданих збитків

Облік сум, що належать стягненню з осіб за виявлені нестачі, втрати та крадіжки грошових і товарно-матеріальних цінностей, а також втрати від псування товарно-матеріальних цінностей, віднесених у

нарахування винним особам, ведеться на субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків».

Розмір заподіяної шкоди має значення як для правильної кваліфікації дій винних осіб, так і для вирішення завдання з її відшкодування. Найбільш характерним предметом розкрадання для залізничної галузі є грошові кошти (готівкові чи безготівкові) і матеріальні цінності. При встановленні розміру шкоди від розкрадання здійснюється вилучення відповідних документів, проведення інвентаризації, отримання пояснень матеріально-відповідальних осіб. В окремих випадках потребується призначення судово-бухгалтерської експертизи.

Загальний механізм визначення розміру шкоди від розкрадання встановлено Кабінетом Міністрів України в Постанові «Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» від 22.01.1996 р. № 116.

Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається за балансовою вартістю цих цінностей (з вирахуванням амортизаційних відрахувань), але не нижче 50% балансової вартості на момент встановлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, які щомісячно визначає Міністерство статистики, відповідного розміру податку на додану вартість та розміру акцизного збору за формулою

$$P_z = [(B_v - A) \times I_{\text{інф}} + \text{ПДВ} + \text{Азб}] \times 2, \quad (8.1)$$

де P_z — розмір збитків, грн;

B_v — вартість на момент встановлення факту розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, грн;

A — амортизаційні відрахування (для основних засобів), грн;

$I_{\text{інф}}$ — загальний індекс інфляції, який розраховується на підставі щомісячно визначених Мінстатом індексів інфляції;

ПДВ — розмір податку на додану вартість, грн;

Азб — розмір акцизного збору, грн;

2 — коефіцієнт кратності, що надає сумі відшкодування характеру фінансової санкції.

Сума відшкодування збитку, за яким визначено винну особу, і вина визнана нею, розглядається як дохід підприємства і відображається за дебетом субрахунка 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» (табл. 8.12) у кореспонденції з кредитом рахунка 74 «Інші доходи» — на суму відшкодування нестачі. Якщо на винну особу відносяться суми сплачених штрафів, пені, недоутримок, то кредитується рахунок 31 «Рахунки в банках». На цей же рахунок відносять суми нестач, втрат, суми, незаконно витрачені підзвітними особами та належні до відшкодування винними робітниками.

При незбережених перевезеннях під час встановлення винних осіб, які знаходяться у штаті даного підприємства, субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» дебетується з кредитом субрахунка 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» або 6832 «Розрахунки фінансово-економічної служби з відділом обліку дохідних надходжень з дебіторської і кредиторської заборгованості».

Під час погашення заборгованості за нестачі, крадіжки або псування товарно-матеріальних цінностей винними особами субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» кредитується у кореспонденції з дебетом субрахунка 301 «Каса» або субрахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою», якщо погашення здійснюється утриманням із заробітної плати.

Аналітичний облік розрахунків з відшкодування матеріального збитку ведеться за кожною винною особою.

Таблиця 8.12

Основні бухгалтерські записи за субрахунком 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»

№ п/п	Зміст господарської операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1	У результаті інвентаризації виявлено нестачу матеріалів за обліковими ціна 100, у т. ч. 20 – у межах норм природного збитку і 80 – понад норми	947	20	100
2	Нестача врахована на позабалансовому рахунку на суму, що підлягає відшкодуванню за обліковими цінами	072	-	80
3	Відображено суму, що підлягає відшкодуванню винною особою в тому випадку, якщо вона встановлена Розрахунок за формулою $R_{ш} = (B_{в} \times I_{інф} + ПДВ + АЗ) \times K_i$, $I_{інф} = 1,15$; ПДВ – 20 %; АЗ – не стягується; $K_i = 2$. $80 (1,15 + 18,4 + 0) \times 2 = 220,8$	375	746	220,8
4	Списано з позабалансового рахунку суму нестачі	-	072	80
5	Зменшується сума нарахованого доходу на величину податкового зобов'язання	746	641	36,8.
6	Перерахування в дохід бюджету суми перевищення відшкодування над проіндексованою облікової вартістю нестачі	746	642	92,0

1	2	3	4	5
7	Оприбутковано в касу суми, які надійшли від винуватця	301	375	220,8
8	Перераховано суми до бюджету	641 642	311	36,8 92,0
9	Списана нестача, що виявлена в результаті інвентаризації на фінансові результати	793	947	100
10	Списані доходи, що виникли в результаті відшкодування нестач	746	943	92,0

У тому випадку, якщо винна особа не виявлена або судовими органами відмовлено у відшкодуванні, субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» не використовується, тому що він може вестися тільки в розрізі прізвищ конкретних винуватців. У цьому випадку сума нестачі за обліковими цінами, врахована на субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей», буде списана на рахунок 79 «Фінансові результати».

8.2.4.5. Дебіторська заборгованість із внутрішніх і внутрішньогосподарських розрахунків

У зв'язку з особливостями організації перевезень виникають внутрішні і внутрішньогосподарські розрахунки між підприємствами залізничного транспорту, залізницями та їхніми відособленими підрозділами.

Умовою внутрішніх і внутрішньогосподарських розрахунків є наявність у кожного з учасників окремого або самостійного балансу, що входить до складу зведеного балансу Укрзалізниці. При внутрішніх і внутрішньогосподарських розрахунках вимога платежу оформляється шляхом виписування повідомлення (авізо) і направляється до сплати минаючи установи банків.

Операції по внутрішніх і внутрішньогосподарських розрахунках відображаються на балансових субрахунках 682 "Внутрішні розрахунки" та 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки" Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій залізничного транспорту України, затвердженого наказом Укрзалізниці від 19.01.2000 р. № 17-Ц (зі змінами, внесеними наказами УЗ від 16.03.2009 р. 179-Ц, від 30.06.2009 р. № 382-Ц, від 12.10.2009 р. № 539-Ц, від 31.12.2009 р. № 726-Ц).

На субрахунок 682 "Внутрішні розрахунки" відображаються розрахункові відносини між підрозділами, безпосередньо підпорядкованими Укрзалізниці через Головне фінансово-економічне управління Укрзалізниці.

На балансовому субрахунку 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки" відображаються розрахункові відносини між підрозділами, що входять до складу залізниць, підприємств та об'єднань.

Наявність рівновеликих сум на рахунках внутрішніх і внутрішньогосподарських розрахунків забезпечує можливість взаємовиключення їх при складанні зведеної бухгалтерської звітності.

Об'єкти обліку внутрішніх і внутрішньогосподарських розрахунків:

- дохідні надходження і доходи від перевезень;
- операції, пов'язані з фінансуванням і розподілом коштів Укрзалізницею між Залізницями та підприємствами Укрзалізниці, залізницею між її виробничо-технологічними підрозділами;
- розрахунки, пов'язані з незабезпеченням схоронності вантажу;
- розрахунки за централізовані поставки товарно-матеріальних цінностей;
- розрахунки з розподілу витрат;
- розрахунки за іншими операціями між підрозділами, що входять до сфери управління Укрзалізниці.

Дохідні надходження і доходи від перевезень

Ураховуючи, що у процесі перевезень вантажів беруть участь одна або декілька залізниць України, а при перевезенні пасажирів ще й залізниці інших країн, виникає потреба розподілу дохідних надходжень між залізницями та іншими учасниками перевізного процесу.

Платежі, нараховані за перевезення вантажів, пасажирів, багажу, вантажобагажу, пошти, та пов'язані з ними послуги не є дохідними надходженнями однієї залізниці і підлягають розподілу між залізницями, які беруть участь у перевезеннях.

Нараховані дохідні надходження відображаються у відділі доходів залізниці за дебетом субрахунка 6832 "Розрахунки НФ з відділом доходів по дебіторській і кредиторській заборгованості" і кредитом субрахунка 6823 "Внутрішні розрахунки по дохідних надходженнях", а в балансі основної діяльності – за дебетом рахунка 36 "Розрахунки з постачальниками та замовниками" і кредитом субрахунка 6832 "Розрахунки фінансово-економічної служби з відділом обліку доходних надходжень з дебіторської і кредиторської заборгованості".

Укрзалізниця розподіляє доходи між учасниками перевезень згідно з виконаними обсягами перевезень відповідно до Порядку розподілу дохідних надходжень від основної діяльності залізничного транспорту, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 16.02.1998 р. № 173, та Інструкції про порядок розподілу та формування доходів від перевезень для залізниць України, затвердженої Наказом Укрзалізниці від 14.05.1997 р. № 109-Ц.

Кошти, які належать залізниці за виконані у її межах перевезення і пов'язані з ними послуги, є доходами від перевезень.

Грошові кошти за перевезення та інші операції, пов'язані з перевезенням, через ТехПД, каси залізничних станцій і вокзалів надходять

на дохідні та дохідно-розподільні субрахунки централізованого дохідно-розподільного рахунка Укрзалізниці відкриті при залізницях.

Відкриття та функціонування цих рахунків визначено Положенням про зарахування дохідних надходжень на дохідні, дохідно-розподільні субрахунки централізованого дохідно-розподільного рахунка та централізований дохідно-розподільний рахунок затвердженим Наказом Міністерства транспорту України від 16.01.1997 р. № 15.

Фінансування та розподіл коштів між залізницями і підприємствами Укрзалізниці і виробничо-технологічними підрозділами залізниць здійснюється відповідно до Інструкції про порядок фінансування підприємств Укрзалізниці:

а) за основу фінансування залізниць і підприємств Укрзалізниці приймається плановий ліміт фінансування, розрахований виходячи з планових дохідних надходжень і скоригований на відповідні планові суми, який збільшується на суми:

- податку на додану вартість;
- завдань на зменшення дебіторської заборгованості;
- тощо

і зменшується на суми:

- завдань з мобілізації внутрішніх резервів;
- розрахунків з централізованого постачання оборотних і необоротних активів;
- відрахувань на утримання апарату Укрзалізниці;
- тощо;

б) фінансування підрозділів залізниць здійснюється за галузевим принципом згідно з кошторисом, розробленим і затвердженим управлінням залізниці.

При формуванні кошторису визначається мінімальний розмір коштів, необхідний для діяльності підрозділів, який містить:

- потребу в експлуатаційних витратах, необхідних для забезпечення процесу перевезень;
- витрати на ремонт основних засобів;
- тощо.

Розрахунки, пов'язані з незабезпеченням схоронності вантажу

Відповідно до діючих нормативно-правових актів (Статут залізниць України, міжнародні угоди) залізниця несе відповідальність за збереження (схоронність) вантажу від часу його прийняття до перевезення і до моменту видачі одержувачу. У разі якщо незбереження (незабезпечення схоронності, втрати, нестачі, псування, пошкоджень) вантажу, багажу, вантажобагажу сталося з вини залізниць України, вони несуть відповідальність у розмірі фактично заподіяної шкоди.

Претензії вантажовласників розглядаються комерційними службами залізниць при перевезенні вантажу у внутрішньому сполученні

на підставі "Правил перевезень вантажів" (розділ 38), при перевезенні в міжнародному сполученні на підставі СМГС.

У разі визначення претензії такою, що підлягає задоволенню, комерційна служба оформляє і передає фінансово-економічній службі наказ про перерахування заявнику претензії визнаної суми. У цьому ж наказі зазначається відповідальний підрозділ даної залізниці, винний у допущеному незбереженні вантажу, або найменування іншої залізниці, за рахунок якої задоволена претензія. На підставі цих записів у наказах сплачені суми відносяться на винні підрозділи залізниці та проводяться розрахунки з іншими залізницями.

Розрахунки по визнаних або присуджених на користь вантажоодержувачів претензіях за незбереженні перевезення враховуються на субрахунок 3770 "Розрахунки по незбережених перевезеннях".

Визнані або присуджені вантажоодержувачам суми за незбережені перевезення відображаються в бухгалтерському обліку фінансових служб залізниць за дебетом субрахунка 3770 "Розрахунки по незбережених перевезеннях" і кредитом субрахунка 3776 "Розрахунки з різними дебіторами". Сплата нарахованих сум відображається в бухгалтерському обліку за дебетом субрахунка 3776 "Розрахунки з різними дебіторами" і кредитом рахунків грошових коштів.

В актово-претензійному відділі комерційної служби ведеться оперативний облік виплат за кожним відправленням, за видами незбереження (крадіжок, втрат тощо), родами незбережених вантажів, за винними підрозділами та іншими ознаками.

При визначенні підрозділу, винного в допущенні незбережених перевезень, у бухгалтерському обліку фінансових служб залізниць ці операції відображаються за кредитом субрахунка 3770 "Розрахунки по незбережених перевезеннях" і дебетом субрахунків 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки", 9497 "Витрати по незбережених перевезеннях", якщо винуватці – підприємства залізниці або сама залізниця; за дебетом субрахунка 682 "Внутрішні розрахунки", якщо винуватці – інші підприємства Укрзалізниці.

Відособлені підрозділи, підприємства, отримавши повідомлення від залізниці, суму втрат від незбережених перевезень відображають за дебетом субрахунка 9497 "Витрати по незбережених перевезеннях" і кредитом субрахунка 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки". Кошти, отримані від винуватців у погашення втрат від незбережених перевезень, відображаються за дебетом рахунків грошових коштів і кредитом субрахунка 7195 "Інші доходи від операційної діяльності".

Розрахунки за централізовані поставки товарно-матеріальних цінностей

ДП "Укрзалізничпостач", Управління промислових підприємств (далі ЦПГЗ) забезпечують підприємства залізничного транспорту товарно-

матеріальними цінностями та іншими послугами на підставі укладених договорів.

ДП "Укрзалізничпостач", ЦПГЗ централізовано придбавають товарно-матеріальні цінності, паливно-мастильні матеріали, обладнання тощо і відповідно до укладених договорів відвантажують їх замовникам - підприємствам, що входять до сфери управління Укрзалізниці.

Розрахунки з постачальниками за придбані товарно-матеріальні цінності чи виконані роботи, надані послуги ДП "Укрзалізничпостач", ЦПГЗ згідно з укладеними договорами проводять за рахунок власних коштів.

Кошти за відпущені підприємствам залізничного транспорту товари, матеріальні цінності або надані послуги відповідно до укладених договорів надходять до ДП "Укрзалізничпостач" і ЦПГЗ безпосередньо від підприємств або, разі необхідності, від Укрзалізниці згідно з укладеними тристоронніми договорами поруки.

Кошти, які надходять до ДП "Укрзалізничпостач", ЦПГЗ від Укрзалізниці, відображаються на балансовому субрахунку 682 "Внутрішні розрахунки".

За відвантажені товари та надані послуги ДП "Укрзалізничпостач", ЦПГЗ направляють повідомлення одержувачам товарів (послуг) через Головне фінансово-економічне управління Укрзалізниці з відображенням у бухгалтерському обліку за дебетом субрахунка 682 "Внутрішні розрахунки" і кредитом рахунків 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" або 37 "Розрахунки з різними дебіторами".

Розрахунки з розподілу витрат

Виходячи з технічних та організаційних особливостей роботи галузі вантажні вагони та контейнери, приписані до окремих залізниць, враховуються на їх балансі, а працюють на всій мережі залізниць України. У зв'язку з цим витрати з їх амортизації та ремонту, виконаного залізницями, не є витратами тільки однієї залізниці, а перерозподіляються так:

а) залізниці, на балансі яких ураховуються вантажні вагони і контейнери, нараховують амортизацію і повідомляють її суму до 25 числа поточного місяця телеграфом у Головне управління вагонного господарства Укрзалізниці з одночасним направленням повідомлень (авізо) до Головного фінансово-економічного управління Укрзалізниці з відображенням у бухгалтерському обліку за дебетом субрахунка 682 "Внутрішні розрахунки" і кредитом субрахунка 131 "Знос основних засобів".

Головне управління вагонного господарства Укрзалізниці суми нарахованої амортизації розподіляє між залізницями пропорційно їх питомій вазі в розрахунковому парку вантажних вагонів і контейнерів і телеграфом доводить залізницям у термін до 5 числа місяця, наступного за звітним.

Одночасно до Головного фінансово-економічного управління Укрзалізниці подається відомість по нарахованих і розподілених сумах амортизації для відображена в бухгалтерському обліку і виписування повідомлень залізницям.

Суми отриманої амортизації від Укрзалізниці відображаються в бухгалтерському обліку фінансово-економічних служб залізниць за дебетом субрахунка 2302 "Вагонне господарство" і кредитом субрахунка 682 "Внутрішні розрахунки". Амортизація на вагони, які враховані на балансі ЦВ СВ "Укрспецвагон", розподілу не підлягає;

б) залізниці, на балансі яких ураховуються вантажні вагони і контейнери, нараховану в податковому обліку суму амортизації до 25 числа поточного місяця повідомляють: телеграфом у Головне управління вагонного господарства Укрзалізниці (далі ЦВ).

ЦВ загальну суму нарахованої в податковому обліку амортизації розподіляє між залізницями пропорційно питомій вазі в розрахунковому парку вантажних вагонів контейнерів і телеграфом доводить залізницям у термін до 5 числа місяця, наступного за звітним;

в) витрати з поточного ремонту вантажних вагонів, незалежно від того, на балансі якої залізниці вони враховуються, у бухгалтерському обліку вагонного депо відображаються як:

- прямі виробничі витрати – за дебетом субрахунка 23620 "Ремонт власного рухомого складу (вагонне господарство)";

- загальновиробничі витрати – за дебетом субрахунка 912 "Загальновиробничі витрати з допоміжної діяльності";

- адміністративні витрати – за дебетом субрахунка 922 "Адміністративні витрати з допоміжної діяльності" і кредитом рахунків 20 "Запаси", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 68 "Розрахунки за іншими операціями" тощо.

Після розподілу загальновиробничих витрат витрати з деповського ремонту з виділенням адміністративних витрат передаються до фінансової служби залізниці за дебетом субрахунка 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки" і кредитом субрахунків 23620 "Ремонт власного рухомого складу (вагонне господарство)" і 922 "Адміністративні витрати з допоміжної діяльності".

Фінансово-економічна служба залізниці отриману від вагонного депо суму витрат з ремонту вантажних вагонів з виділенням адміністративних витрат до 8 числа місяця, наступного за звітним, телеграфом повідомляє Головному управлінню вагонного господарства для розподілу між залізницями пропорційно питомій вазі приписного парку вантажних вагонів кожної залізниці у загальній балансовій вартості вантажних вагонів залізниць України на початок звітного року з одночасним відображенням в обліку за дебетом субрахунка 682 "Внутрішні розрахунки" і кредитом субрахунка 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки".

ЦВ 10 числа місяця, наступного за звітним, надає ЦФ дані про суми витрат з ремонту вантажних вагонів для виписування повідомлення залізницям.

Розподілені суми витрат з ремонту вантажних вагонів на підставі одержаного повідомлення від Головного фінансово-економічного управління Укрзалізниці фінансової служби залізниць відображають за дебетом субрахунка 23620 "Ремонт власного рухомого складу (вагонне господарство)" та кредитом субрахунка 682 "Внутрішні розрахунки".

Сума витрат з субрахунка 23620 "Ремонт власного рухомого складу (вагонне господарство)" списується в дебет субрахунка 2362 "Вагонне господарство".

Залізниці щорічно на 1.січня поточного року повідомляють у Головне управління вагонного господарства Укрзалізниці балансову вартість вантажних вагонів.

ЦВ при розподілі суми витрат з ремонту вантажних вагонів враховує приписний парк вантажних вагонів ЦВ СВ "Укрспецвагон" та передає йому належну суму розподілених витрат.

Витрати з капітального ремонту вантажних вагонів, виконаного в вагонних депо, перерозподілу не підлягають.

У разі виконання вагонними депо капітального ремонту вантажних вагонів інших залізниць (підприємств) розрахунки здійснюються шляхом виписування повідомлень (авізо) залізниці (підприємству), на балансі якої враховуються вантажні вагони, через Головне фінансово-економічне управління Укрзалізниці,

Розрахунки за іншими операціями між підприємствами, що входять до сфери управління Укрзалізниці.

Залізниця може проводити заліки з бюджетом за спожиту електроенергію та газ.

Як виняток, з дозволу Генерального директора Укрзалізниці залізницями можуть проводитись заліки з інших операцій.

Згідно з нормативними документами проведення взаємозаліків можливе за наявності взаємної заборгованості.

Залік може бути проведений тільки за умови, якщо ціна на товарно-матеріальні цінності та послуги не перевищує граничні ціни.

Граничні ціни на товарно-матеріальні цінності доводяться до залізниць на їх запит в оперативному режимі Головним фінансово-економічним управлінням Укрзалізниці.

Ціни узгоджуються начальником залізниці до укладення договорів.

Взаємовідносини між заводами та залізницями щодо ремонту рухомого складу, випуску запасних частин тощо будуються на договірних засадах.

Виконання робіт і послуг однією залізницею, підприємством залізничного транспорту для іншої залізниці або підприємства, а також

передача оборотних коштів від однієї залізниці або підприємства до іншої залізниці або підприємства здійснюється на підставі договорів.

Розрахунки між підприємствами Укрзалізниці за іншими операціями відображаються в бухгалтерському обліку на субрахунок 682 “Внутрішні розрахунки” через ЦФ Укрзалізниці шляхом виписування повідомлення.

8.2.4.6. Облік розрахунків з іншими дебіторами

Аналітичний облік розрахунків з іншими дебіторами ведеться окремо по підприємствах, організаціях і фізичних особах, з якими провадиться розрахунок. Рахунки для обліку розрахунків, що мають переважно дебетове сальдо, включено до класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи», а рахунки для обліку розрахунків, що мають переважно кредитове сальдо, а також активно-пасивні рахунки – до класу 6 «Поточні зобов'язання». У зв'язку з цим рахунки 37 «Розрахунки з різними дебіторами» і 68 «Розрахунки за іншими операціями» можуть мати одночасно дебетове і кредитове сальдо, і їх буде відображено в балансі окремо (розгорнуто) в активі і пасиві відповідно.

Облік розрахунків з робітниками за формений одяг, товари, продані у кредит, та з наданих позик

Робітники залізниць забезпечуються форменим одягом за встановленими нормами. Вартість його з урахуванням знижки, що надається, працівник погашає у розстрочку. Суму знижки підприємство відносить на відповідні статті Номенклатури витрат.

Формений одяг зі складу видають за спеціальною вимогою, в якій, крім звичайних реквізитів, вказують вид одержаного форменого одягу, процент знижки, кількість місяців розстрочки та суму до утримання. Другий примірник вимоги відділ постачання передає підприємству (підрозділу).

На підприємстві (підрозділі) цей примірник є підставою для обліку розрахунків з робітниками за формений одяг та контролю за строками його ношення.

Синтетичний облік розрахунків з робітниками за формений одяг ведеться на рахунок 3772 “Розрахунки з працівниками за формений одяг”.

На підставі розрахункових документів підприємство (підрозділ) складає запис:

Дебет рахунка 3772 – на вартість форменого одягу з урахуванням знижки;

Дебет рахунка 23 “Виробництво” (або рахунки 92, 903 та ін.) – на суму знижки;

Кредит рахунка 631 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” – на загальну суму рахунка відділу постачання.

Якщо видача форменого одягу здійснюється з комори, підприємства (підрозділу), то складається запис:

Дебет рахунку 3772 – на вартість форменого одягу з урахуванням знижки;

Дебет рахунку 23 – на суму знижки;

Кредит рахунка 20140 “Формений одяг” – на загальну вартість виданого форменого одягу.

У подальшому в міру утримання та надходження платежів у погашення боргу за формений одяг субрахунок 3772 кредитується та дебетуються рахунки обліку грошових коштів або рахунок 661 “Розрахунки за заробітною платою” залежно від способу погашення боргу.

Під час переведення робітника, який одержав формений одяг, в іншу організацію залізничного транспорту йому видають довідку, де вказують, який видано одяг, на який строк, розмір щомісячного утримання, суму утриманого та залишок заборгованості. На залишок заборгованості за формений одяг рахунок пред’являється організації, до якої переведений робітник. Ця організація на прийнятті заборгованість за формений одяг дебетує субрахунок 3772 “Розрахунки з працівниками за формений одяг” і кредитує рахунок 685 “Розрахунки з інших операцій”. Підприємство, до якого переведений робітник, на цю суму складає зворотний запис. Прийнятту суму заборгованості за формений одяг організація погашає перерахуванням коштів з поточного рахунка.

У випадку звільнення робітника він зобов’язаний або повністю погасити заборгованість за формений одяг, або видати зобов’язання про погашення цієї заборгованості з урахуванням встановленої розстрочки платежів.

Аналітичний облік розрахунків за формений одяг ведеться відносно кожного робітника окремо в особистих картках або у машинограмах – відомостях аналітичного обліку. Крім того, складається оборотна відомість з розрахунків за формений одяг, в якій сальдо субрахунка 3772 “Розрахунки з працівниками за формений одяг” розшифровують за табельними номерами робітників і видом одягу. Оборотна відомість містить також дату закінчення строку ношення та дату закінчення утримань, що необхідно для контролю за своєчасністю розрахунків з робітниками за формений одяг.

Дебіторська заборгованість з операційної оренди в бухгалтерському обліку орендодавця відображається на субрахунку 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”.

Приклад

1. Нараховано орендну плату до отримання від орендатора:

Дебет субрахунка 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”;

Кредит субрахунка 713 “Дохід від операційної оренди активів” на суму визнаного доходу.

2. Нараховано податкові зобов’язання з ПДВ:

Дебет субрахунка 713 “Дохід від операційної оренди активів”;

Кредит субрахунка 641 "Розрахунки за податками" на суму забор'язання з ПДВ.

3. Отримано орендну плату:

Дебет субрахунка 311 "Поточні рахунки в національній валюті";

Кредит субрахунка 377 "Розрахунки з іншими дебіторами" на суму орендної плати.

4. Нараховано амортизацію на об'єкт оренди:

Дебет субрахунка 949 "Інші витрати операційної діяльності";

Кредит субрахунка 131 "Знос основних засобів" на суму амортизації.

5. Нараховано витрати орендодавця з укладання угоди про операційну оренду:

Дебет субрахунка 949 "Інші витрати операційної діяльності";

Кредит 68 "Розрахунки за іншими операціями" на суму нарахованих витрат.

6. Відображено податковий кредит за витратами, пов'язаними з укладанням орендної угоди:

Дебет субрахунка 641 "Розрахунки за податками";

Кредит субрахунка 68 "Розрахунки за іншими операціями" на суму кредиту з ПДВ.

Контрольні питання

1. Розкрийте сутність безготівкових розрахунків.

2. Дайте визначення дебіторської заборгованості.

3. За якими ознаками можна класифікувати дебіторську заборгованість?

4. Які форми розрахункових документів використовуються в безготівкових розрахунках? Дайте перелік основних реквізитів кожного з цих документів.

5. Які критерії визнання дебіторської заборгованості?

6. Які методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість?

7. Розкрийте особливості визнання поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги.

8. Як класифікується дебіторська заборгованість згідно з ПБО 10?

9. Як класифікується дебіторська заборгованість за об'єктами виникнення? Як класифікується дебіторська заборгованість залежно від своєчасності погашення?

10. Розкрийте зміст оцінки поточної дебіторської заборгованості.

11. Як відображується в обліку визнання та погашення дебіторської заборгованості?

12. Як визначається чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги?

13. Як визначити коефіцієнти сумнівності?
14. Як відображується в обліку розрахунки векселями?
15. Назвіть учасників вексельного обігу для кожної з видів векселів.
16. За яких умов здійснюється видача підзвітних сум?
17. Які витрати можуть бути сплачені за рахунок підзвітних сум?
18. Які умови повернення залишку невикористаних підзвітних сум?
19. Які виправдовувальні документи додаються до авансових звітів про відрядження?
20. За яких умов виникають розрахунки за претензіями?
21. За яких умов виникають розрахунки з відшкодування завданої шкоди?

8.3. Облік операцій з фінансовими інвестиціями та вимоги до їх організації

Одне підприємство може надавати (інвестувати) іншому гроші та інші активи або в борг (купуючи його облігації), за що отримає відсотки, або за частку в статутному капіталі (купуючи його акції), внаслідок чого отримає право на управління об'єктом інвестування (голоси на загальних зборах) і право на отримання дивідендів.

Інвестування – це вкладення активів (в основному грошей) у розвиток власного або іншого підприємства. Якщо підприємство витрачає гроші на придбання або створення матеріальних і нематеріальних активів на власному підприємстві, це називається *капітальними інвестиціями*. Для їх обліку використовується рахунок 15 «Капітальні інвестиції».

Якщо підприємство вкладає свої активи в розвиток іншого підприємства (купує акції, облігації, частки статутного капіталу та інші цінні папери, емітовані іншим підприємством), це *фінансове інвестування*.

Таким чином, **фінансові інвестиції** – це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку за рахунок відсотків, дивідендів, зростання вартості капіталу або отримання інших вигод інвестором.

Доцільно зазначити, що облік фінансових інвестицій ведеться тільки в інвестора.

У залізничній галузі такими інвесторами можуть бути лише залізниці. У підприємства, яке отримало інвестиції, отримані активи не обліковуються як фінансові інвестиції. Вони обліковуються як відповідні активи (гроші, основні засоби, матеріали та інше – залежності від того, що отримали) з віднесенням вартості цих активів до статутного капіталу (якщо інвестиції зроблені як внесок у статутний капітал) або до зобов'язань (якщо інвестиції зроблені в облігації, векселі та інше).

8.3.1. Класифікація фінансових інвестицій

Одночасно з визнанням фінансових інвестицій відбувається їх класифікація за певними критеріями:

- строк утримання інвестиції та зв'язок з нормальним операційним циклом;
- об'єкти формування фінансових інвестицій;
- наміри інвестора щодо подальшого використання фінансових інвестицій.

Фінансові інвестиції за строком утримання поділяються на довгострокові фінансові інвестиції, поточні фінансові інвестиції, еквіваленти грошових коштів.

Довгострокові фінансові інвестиції - це фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент.

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

Еквіваленти грошових коштів - це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються в певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Кожна з вищенаведених категорій фінансових інвестицій може належати:

— до фінансових інвестицій, що надають право власності (інструменти капіталу – акції, паї, майнові права);

— фінансових інвестицій, що не надають права власності (боргові інструменти – облігації).

Фінансові інвестиції, що надають право власності, характеризуються так:

— засвідчують право власності підприємства на частку в статутному капіталі об'єкта інвестування;

— є пайовими цінними паперами або внесками до статутного капіталу інших підприємств;

— мають необмежений строк обігу.

Такі інвестиції можуть утримуватися підприємством з метою одержання доходів за рахунок дивідендів або набуватися з метою перепродажу і одержання доходів за рахунок зростання їхньої ринкової вартості.

До цих інвестицій відносять залежно від рівня впливу інвестора:

1. Інвестиції в асоційовані підприємства.

Асоційоване підприємство — підприємство, в якому інвестору належить блокувальний (понад 25 %) пакет акцій і яке не є дочірнім або спільним підприємством.

2. Інвестиції в дочірні підприємства.

Дочірнє підприємство — підприємство, що перебуває під

контролем материнського (холдингового) підприємства. Контроль материнського (холдингового) підприємства обумовлено володінням контрольним пакетом акцій (50 % + 1 акція).

3. Інвестиції у спільну діяльність.

Спільна діяльність — господарська діяльність з утворенням або без утворення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін згідно з договором між ними. **Спільний контроль** - розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності.

Отже, фінансові інвестиції у спільну діяльність з утворенням юридичної особи в такому разі належать до інвестицій, що надають право власності, коли інвестор здійснює контроль за діяльністю спільного підприємства або суттєво впливає (має повноваження брати участь у прийнятті рішень щодо фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю за цією політикою) на діяльність об'єкта інвестування.

4. Інвестиції в підприємство, на яке інвестор має незначний вплив.

5. Інвестиції, що придбані інвестором винятково для перепродажу.

Інвестиціями, що надають право власності, є акції акціонерних товариств або внески до статутного капіталу інших підприємств.

Фінансові інвестиції, які не надають права власності, характеризуються так:

— мають боргову природу;

— є борговими цінними паперами або договорами (контрактами) з об'єктом інвестування;

— мають визначений термін обігу.

Вони можуть утримуватися підприємством до їхнього погашення з метою одержання доходу у вигляді відсотків або бути придбані з метою перепродажу й одержання доходу за рахунок зростання ринкової вартості інвестицій.

До фінансових інвестицій, які не надають права власності, належать:

1) інвестиції, що утримуються підприємством до їхнього погашення;

2) інвестиції, придбані з метою перепродажу.

До фінансових інвестицій, які не надають права власності, належать облігації державних і місцевих позик, казначейські зобов'язання, ощадні інвестиційні сертифікати.

Залежно від мети (наміру) інвестора фінансові інвестиції можуть бути кваліфіковані та:

- активи, придбані з метою перепродажу;

- актив, що утримується до погашення (боргові інструменти);

- безстроковий актив (інструменти капіталу).

Інвестиції, придбані з метою перепродажу, які в будь-який момент можуть бути реалізовані, слід кваліфікувати як поточні, навіть якщо за своєю первісною природою вони є довгостроковими.

Отже, одні і ті самі за формальними ознаками інвестиції, залежно від мети та умови їх придбання можна класифікувати по-різному.

Приклад

Інвестиційна компанія ІК "Промисловий союз" придбала з метою перепродажу 35 % голосуючих акцій ВАТ "Горенерго". Акції ВАТ "Горенерго" мають вільне котуються на ринку цінних паперів, тобто можуть бути продані в короткий строк. У даному випадку цю інвестицію ІК "Промисловий союз" слід розглядати як поточну.

Потім ІК "Промисловий союз" перепродає 30 % голосуючих акцій ВАТ "Горенерго" фінансово-промислового холдингу, який має намір здійснювати контроль над ВАТ "Горенерго".

При складанні фінансової звітності фінансово-промисловий холдинг повинен класифікувати цю фінансову інвестицію як довгостроковий необоротний актив.

Для накопичення інформації про фінансові інвестиції та відображення операцій з ними у Плані рахунків передбачені рахунки:

- класу 1 "Необоротні активи";
- класу 3 "Кошти, розрахунки та інші активи".

Ці рахунки об'єднуються у відповідні статті, які відображаються в Балансі за встановленою П(С)БО 2 «Баланс» формою (табл. 8.13).

Таблиця 8 13

Відповідність рахунків бухгалтерського обліку та статей Балансу при відображенні фінансових інвестицій

Статті Балансу		Рахунки Плану рахунків			
I. Необоротні активи		Код рядка	Клас 1. Необоротні активи	Код рахунка	Характеристика рахунків
Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств		040	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	141	Активний
Інші довгострокові фінансові інвестиції		045	Інші інвестиції пов'язаним сторонам	142	Активний
			Інвестиції непов'язаним сторонам	143	Активний
II. Оборотні активи			Клас 3. Грошові кошти та кошти в розрахунках		
Поточні фінансові інвестиції (крім еквівалентів грошових коштів)		220	Інші поточні фінансові інвестиції	352	Активний
Еквіваленти грошових коштів	Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті	230	Еквіваленти грошових коштів	351	Активний
	Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті	240			

Рахунок 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" використовується для узагальнення інформації про наявність і рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних і місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном.

На рахунку 35 "Поточні фінансові інвестиції" ведеться облік наявності та руху поточних фінансових інвестицій і еквівалентів грошових коштів, у тому числі депозитних сертифікатів.

Згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються в бухгалтерському обліку за собівартістю.

Формування собівартості фінансових інвестицій залежить від способу їхнього придбання. Фінансові інвестиції можуть бути придбані:

- за грошові кошти;
- в обмін на цінні папери власної емісії;
- в обмін на інші активи (крім грошових коштів).

Собівартість фінансових інвестицій, придбаних за грошові кошти, складається з ціни придбання, комісійної винагороди, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, пов'язаних з придбанням цих інвестицій.

8.3.2. Облік поточних фінансових інвестицій

Поточні фінансові інвестиції, придбані за грошові кошти згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», первісно оцінюються за собівартістю, яка включає ціну придбання та всі додаткові витрати, які були понесені при придбанні цих інвестицій (гонорари, комісійні винагороди, мито, податки та інше).

Якщо інвестиції придбані шляхом обміну на інші цінні папери або цінні папери власної емісії, то їх собівартістю є справедлива вартість переданих в оплату цінних паперів. Якщо інвестиції придбані шляхом обміну на інші активи, їх собівартість дорівнює справедливій вартості переданих активів.

На дату складання Балансу вартість поточних фінансових інвестицій може бути іншою, відрізнятися від собівартості, тому згідно з П(С)БО 12 поточні фінансові інвестиції відображаються в Балансі за справедливою вартістю, причому їх оцінка та облік здійснюються за кожним видом фінансових інвестицій. Якщо на дату Балансу справедливу вартість достовірно визначити неможливо, такі фінансові інвестиції відображаються в Балансі за їх фактичною собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції.

Придбання короткострокових фінансових інвестицій відображається в обліку за дебетом рахунка 35 «Поточні фінансові інвестиції», а кредитуються різні рахунки залежно від форми сплати за них, тобто:

Дебет рахунка 35 «Поточні фінансові інвестиції»;
Кредит рахунка 30 «Каса» - при сплаті готівкою;
Кредит рахунка 31 «Рахунки в банках» - при сплаті шляхом перерахунку;

Кредит рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» - при отриманні в оплату за реалізовану продукцію;

Кредит рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами» - при отриманні в погашення дебіторської заборгованості;

Кредит рахунка 46 «Неоплачений капітал» - при отриманні як внесок до статутного капіталу та інші.

Приклад

Залізниця придбала 500 акцій підприємства «Б» на загальну суму 6000 грн. При цьому сплатило брокеру 800 грн. Підприємство «А» має намір утримувати ці акції не більше року.

У бухгалтерському обліку буде зроблено запис:

Дебет рахунка 35 «Поточні фінансові інвестиції» - 6 200;

Кредит рахунка 31 «Рахунки в банках» (при сплаті за акції грошима) – 6 800.

Доходи (дивіденди, відсотки тощо), які отримані або підлягають отриманню за поточними фінансовими інвестиціями, відображаються інвестором як фінансовий дохід.

Приклад

Залізниця отримала від підприємства «Б» дивіденди в сумі 3 грн. за акцію. Якщо у залізниці 500 акцій підприємства «Б», то в бухгалтерському обліку залізниці ця подія буде відображена наступним чином:

Дребет рахунка 31 «Рахунки в банках» - 1 500;

Кредит рахунка 731 «Дивіденди одержані» - 1 500.

Реалізація поточних фінансових інвестицій відображається в обліку за таким самим принципом, як будь-яка реалізація, тобто виторг від реалізації відображається на рахунку 7-го класу – 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій», їхня собівартість відображається на рахунку 9 класу – 971 «Собівартість реалізованих інвестицій». Субрахунки 741 та 971 закриваються на субрахунок 793 «Результати іншої звичайної діяльності», на якому розраховується фінансовий результат від цієї операції: прибуток або збиток, який вже з субрахунка 793 списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Схематичне відображення в бухгалтерському обліку реалізації поточних фінансових інвестицій наведено на рис. 8.3.

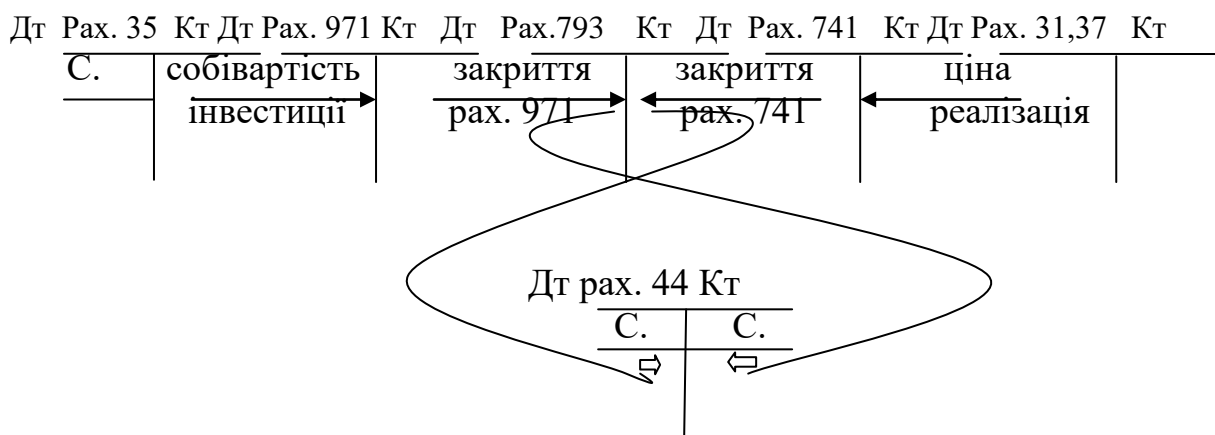


Рис. 8.3. Облік реалізації поточних фінансових інвестицій

Приклад

Залізниця має 500 акцій підприємства «Б», собівартість яких 6 200 грн 50 % цих акцій залізниця продає за 3 900 грн. у бухгалтерському обліку ця подія буде відображена так:

1. Сума грошових коштів:

Дебет рахунка 31 «Рахунки в банках» - 3 500;

Кредит рахунка 741 «Доходи від реалізації фінансових інвестицій» - 3 500.

2. Собівартість реалізованих акцій (6 200 * 0,5):

Дебет субрахунка 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» - 3 100;

Кредит рахунка 35 «Поточні фінансові інвестиції» - 3 100.

3. У кінці звітної періоду:

а) закриття субрахунка 741;

Дебет субрахунка 741 «Доходи від реалізації фінансових інвестицій» - 3 500;

Кредит субрахунка 793 «Результати іншої звичайної діяльності» - 3 500.

б) закриття субрахунка 971:

Дебет субрахунка 793 «Результати іншої звичайної діяльності» - 3 100;

Кредит субрахунка 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» - 3 100;

в) закриття субрахунка 793:

Дебет субрахунка 793 «Результати іншої звичайної діяльності» - 400;

Кредит субрахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» - 400.

Таким чином, підприємство «А» отримало від реалізації акцій прибуток у сумі 400 грн.

При проведенні переоцінки поточних фінансових інвестицій на дату Балансу до справедливої вартості підприємство отримує або доходи (субрахунок 746 «Інші доходи від звичайної діяльності»), або витрати (субрахунок 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій») з одночасним, відповідно, збільшенням або зменшенням вартості фінансових інвестицій (рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції»).

Приклад

Залізниця володіє акціями підприємств «Б» і «С». На 31.12.20XX р. вартість цих інвестицій розраховується так, як у табл. 8.14.

Таблиця 8.14

Інвестиційний портфель залізниці

Перелік інвестицій	Собівартість, грн	Справедлива вартість, грн
Інвестиції в акції підприємства «Б»	3800	4500
Інвестиції в акції підприємства «С»	6000	5800
Вартість інвестиційного портфеля	9800	10300

У бухгалтерському обліку переоцінка акцій на 31.12.20XX р. до справедливої вартості буде відображена таким чином:

1. Дооцінка акцій підприємства «Б»:

Дебет рахунка 35 «Поточні фінансові інвестиції» - 400;

Кредит субрахунка 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» - 400.

2. Уцінка акцій підприємства «С»:

Дебет субрахунка 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» - 200;

Кредит рахунка 35 «Поточні фінансові інвестиції» - 200.

8.3.3. Облік довгострокових фінансових інвестицій

Інвестор направляє свої гроші або інші активи в інвестоване підприємство шляхом купівлі частки в його статутному капіталі (купівлі акцій), або надає йому в борг (купує облигації, векселі та інші боргові цінні папери). Тому в обліку фінансової інвестиції поділяються на майнові, що надають право власності інвестора на майно інвестованого підприємства (акції або частки в статутному капіталі), і на боргові (облигації, векселі тощо).

Боргові фінансові інвестиції завжди мають свій термін погашення, а майнові – безстрокові.

Залежно від наміру інвестора боргові цінні папери можуть утримуватися інвестором до настання терміну погашення (до їх погашення), а можуть бути реалізовані іншим інвесторам раніше (до настання терміну погашення). Для обліку довгострокових фінансових інвестицій використовується рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції». Рахунок призначений для узагальнення інформації про наявність і рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігацій державних і місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених в Україні та за кордоном.

За дебетом рахунка відображається вартість довгострокових інвестицій, за кредитом – їх вибуття (списання) чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі.

Рахунок 14 має такі субрахунки:

141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;

142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;

143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

Аналітичний облік ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень та об'єктами інвестування.

Згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» первісно всі фінансові інвестиції оцінюються за собівартістю, а при оцінці на дату складання балансу вони оцінюються по-різному залежно від виду фінансових інвестицій та інших моментів, про що йтиметься далі.

Облік фінансових інвестицій, що надають право власності

Бухгалтерський облік довгострокових фінансових інвестицій, що надають право власності, залежить від ступеня впливу інвестора на об'єкт інвестування. Ступінь впливу інвестора залежить від частки, якою він володіє в статутному капіталі об'єкта інвестування (табл. 8.15).

Таблиця 8.15

Методи оцінки та обліку інвестицій, що надають право власності

Частка в статутному капіталі об'єкта інвестування, %	Рівень впливу інвестора	Метод оцінки та облік інвестицій
До 20	Не має суттєвого впливу або контролю	Інвестиції відображаються за справедливою вартістю
20 – 50	Суттєвий вплив, але не здійснює контроль	Інвестиції в асоційовані компанії та спільні підприємства відображаються в обліку: - за методом участі в капіталі; - за справедливою вартістю
Більше 50	Здійснює контроль	Інвестиції обліковуються за методом участі в капіталі. Фінансові звіти консолідуються

Розглянемо зміст методів оцінки та обліку фінансових інвестицій, наведених в табл. 8.15.

Приклад

Залізниця 8.09 поточного року придбало 5000 акцій підприємства «Б» на загальну суму 100 000 грн (номінальна вартість акцій 10 грн), що становить 10 % випущених підприємством «Б» акцій, та 15 % акцій підприємства «С» (4500 шт. за номінальною вартістю) за 22 500 грн. Залізниця має намір утримувати ці акції багато років.

1. На 31.12 поточного року ринкова (справедлива) вартість акцій підприємства «Б» - 15 грн, а підприємства «С» - 6 грн. Підприємство «Б» 20.02 поточного року – сплатило їх. 01.04 поточного року залізниця продала 2 000 акцій підприємства «Б» за ціною 22 грн за акцію. Гроші отримано.

Всі ці операції в бухгалтерському обліку інвестора (підприємства «Алекс») будуть відображені так:

1.08 поточного року Сплачено за акції. Акції отримано – 122 500;
Дебет рахунка 14 «Довгострокові інвестиції» - 122 500;
Кредит рахунка 31 «Рахунки в банках» - 122 500.

2. Залізниця не має суттєвого впливу на об'єкти інвестування (10 % та 15 %), тому ці акції 31.12 поточного року треба переоцінити до справедливої вартості (табл. 8.16).

Таблиця 8.16

Переоцінка фінансових інвестицій на 31.12 поточного року

Інвестиції	Кількість акцій, од.	Собівартість, грн		Справедлива вартість, грн	
		1 акції	усіх акцій	1 акції	усіх акцій
Акції підприємства «Б»	5000	20	100000	15	75000
Акції підприємства «С»	4500	5	22500	6	27000
Разом	9500	-	122500	-	102000

31.12 поточного року Переоцінка акцій до справедливої вартості:

- акції підприємства «Б»:

Дебет субрахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» - 25 000;

Кредит рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» - 25 000;

- акції підприємства «С»:

Дебет рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» - 4 500;

Кредит субрахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» - 4 500.

3. 20.02 поточного року Відображено нараховані дивіденди:

10 % від 10 грн * 5000 = 5000 грн.

Дебет субрахунка 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» - 5000;

Кредит 731 «Дивіденди одержані» - 5000.

4. 20.03 поточного року Отримано дивіденди:

Дебет рахунка 31 «Рахунки в банках» - 5 000;

Кредит субрахунка 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» - 5 000.

5. 01.04 поточного року Відображення в обліку реалізацію акцій:

- отримано гроші за реалізовані акції $22 * 2000 = 44\ 000$ грн:

Дебет рахунка 31 «Рахунки в банках» - 44 000;

Кредит субрахунка 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» - 44 000;

- списана собівартість реалізованих акцій $15 * 2000 = 30\ 000$ грн:

Дебет субрахунку 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» - 30 000;

Кредит рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» - 30 000.

Наприкінці звітної періоду рахунки 741 та 971 будуть закриті на субрахунок 793 «Результати іншої звичайної діяльності», який у свою чергу буде закритий на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Таким чином, за відсутності суттєвого впливу довгострокові інвестиції обліковуються за справедливою вартістю. У цьому випадку:

- уцінка і дооцінка фінансових інвестицій на дату балансу визначається відповідно витратами (субрахунок 975) або доходом (рахунок 74) у кореспонденції з рахунком 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;

- дивіденди визнаються в момент їх оголошення доходами (субрахунок 731).

Суть методу участі в капіталі: інвестор має дохід від інвестицій, еквівалентний своїй частці в збільшенні загальної суми власного капіталу об'єкта інвестування. Тобто якщо в об'єкта інвестування збільшиться власний капітал, то частина цього збільшення пропорційно частці інвестора в статутному капіталі об'єкта інвестування відображається в інвестора як дохід (субрахунки 721, 722, 723) або зростання додаткового капіталу (субрахунки 422, 425) з одночасним зростанням вартості інвестиції (рахунок 14).

У випадку коли в об'єкта інвестування зменшиться власний капітал за звітний період, то інвестор повинен відобразити в обліку витрати (субрахунки 961, 962, 963) або зменшення додаткового капіталу (субрахунки 421, 425) з одночасним зменшенням вартості інвестиції (рахунок 14).

Дивіденди визнаються інвестором в момент їх оголошення і зменшують суму інвестицій, тобто з виплатою дивідендів в об'єкта

інвестування зменшується власний капітал, тому сума власного капіталу на частку інвестора зменшується.

Таким чином, при використанні методу участі в капіталі вартість інвестиції (рахунок 14) завжди повинна дорівнювати частці інвестора в статутному капіталі, помноженій на всю суму власного капіталу об'єкта інвестування.

Фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства і в спільну діяльність з утворенням юридичної особи на дату балансу відображаються за вартістю, визначеною за методом участі в капіталі, крім випадків, указаних у пунктах 17 і 22 П(С)БО12 «Фінансові інвестиції».

Інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі, на дату балансу відображаються за вартістю, яка визначається з урахуванням усіх змін у власному капіталі об'єкта інвестування, крім тих, які є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування.

Балансова вартість фінансових інвестицій може збільшуватися або зменшуватися на суму, яка є часткою інвестора в чистому прибутку за звітний період. Ці суми включаються до складу доходів або втрат від участі в капіталі. Одночасно балансова вартість фінансових інвестицій зменшується на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування.

Балансова вартість фінансових інвестицій може збільшуватися або зменшуватися на частку інвестора в сумі інших змін у власному капіталі об'єкта інвестування за звітний період. Ці суми виключаються або включаються у відповідні статті власного капіталу інвестора. Якщо сума зменшення частки капіталу інвестора в сумі інших змін у власному капіталі об'єкта інвестування більша за відповідну статтю власного капіталу інвестора, то на таку різницю зменшується нерозподілений прибуток або збільшується непокритий збиток. Зменшення балансової вартості фінансових інвестицій відображається в бухгалтерському обліку лише на суму, яка не призводить до від'ємного значення фінансових інвестицій. Фінансові інвестиції, які внаслідок зменшення їхньої балансової вартості досягають нульової вартості, відображаються в бухгалтерському обліку в складі фінансових інвестицій за нульовою вартістю.

Якщо інвестор продає активи або передає їх (як внесок до статутного капіталу) дочірньому, спільному, асоційованому підприємству, то в складі фінансових результатів звітного періоду відображається лише та частина прибутку або збитку, яка припадає на інших інвесторів. Сума прибутку або збитку від внеску або продажу дочірньому, спільному, асоційованому підприємству, яка припадає на інвестора, включається до складу доходів або витрат майбутніх періодів. Такі суми визнаються прибутком або збитком інвестора тільки після продажу активів дочірнім, спільним, асоційованим підприємством іншим особам або в період амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів.

Інвестор дочірнього, спільного, асоційованого підприємства відображає всю суму зазначених збитків, якщо внесок або продаж свідчать про зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів.

Якщо інвестор придбав активи в дочірнього, спільного, асоційованого підприємства, то сума прибутку або збитку об'єкта інвестування від цієї операції, яка припадає на інвестора, відображається тільки після перепродажу цих активів іншим особам або в періодах амортизації придбаних необоротних активів. Збитки, що виникають внаслідок зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зменшення корисності необоротних активів, відображаються в період здійснення операції.

Приклад

Залізниця в січні 200А року придбало частку (45 %) у власному капіталі підприємства «Н» за 900 000 грн. Залізниця веде облік інвестиції в асоційоване підприємство «Н» за методом участі в капіталі. Чистий прибуток за 200А рік підприємства «Н» складає 200000 грн, сума нарахованих дивідендів – 60000 грн, збільшення додаткового капіталу за рахунок дооцінки активів склало 80000 грн. Визначимо вартість фінансової інвестиції залізниці в асоційоване підприємство «Н» за методом участі в капіталі.

Балансова вартість інвестиції на 01.01.200А року складає 900000 грн.

Частка інвестора в чистому прибутку за 200А рік складає $200000 \times 45\% = 90000$ грн. і відобразиться в обліку записом:

Дебет субрахунка 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;

Кредит субрахунка 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства».

Частка інвестора в дивідендах складатиме $60000 \times 45\% = 27000$ грн і в обліку оформиться записом:

Дебет субрахунка 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»;

Кредит субрахунка 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі».

Частка інвестора в сумі збільшення додаткового капіталу складатиме $80000 \times 45\% = 36000$ грн і в обліку запишеться так:

Дебет субрахунка 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;

Кредит субрахунка 423 «Дооцінка активів».

Балансова вартість фінансової інвестиції на 31.12.200А року складатиме

$$900000 + 27000 + 36000 = 963000 \text{ грн.}$$

Облік фінансових інвестицій, що не надають права власності

Фінансові інвестиції, які не надають права власності, характеризуються так:

- мають боргову природу;
- є борговими цінними паперами або договорами (контрактами) з об'єктом інвестування;
- мають визначений строк обігу.

Вони можуть утримуватися підприємством до їхнього погашення з метою одержання доходу у вигляді відсотків або бути придбані з метою перепродажу й одержання доходу за рахунок зростання ринкової вартості інвестицій.

До фінансових інвестицій, які не надають права власності, належать:

- інвестиції, які утримуються підприємством до їхнього погашення;
- інвестиції, які придбані з метою перепродажу.

До фінансових інвестицій, які не надають права власності, належать облігації державних і місцевих позик, казначейські зобов'язання, ощадні інвестиційні сертифікати.

Оцінка фінансових інвестицій

П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» визначає декілька методів оцінки фінансових інвестицій, а саме:

- оцінка за справедливою вартістю;
- оцінка за амортизованою собівартістю;
- оцінка за методом участі в капіталі.

Фінансові інвестиції, крім інвестицій, які утримуються підприємством до їхнього погашення або обліковуються за методом участі в капіталі, на дату балансу відображаються за справедливою вартістю.

Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання внаслідок операції між інформованими, зацікавленими і незалежними сторонами. Для ринкової інвестиції справедливою вартістю буде вартість, яку можна одержати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку.

Якщо фінансові інвестиції не обертаються на фондовому ринку, то їхню справедливу вартість можна визначити виходячи з можливої вартості інвестиції при продажу її хоча б одному покупцеві, який має ознаки зацікавленої і незалежної сторони.

Фінансові інвестиції, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, відображаються на дату балансу за їхньою собівартістю з урахуванням зменшення корисності. Фінансові інвестиції, які утримуються підприємством до їхнього погашення, відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій.

Амортизована собівартість фінансової інвестиції – собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок

зменшення корисності, збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Облік фінансових інвестицій до погашення

Боргові цінні папери, які утримуються до погашення, дають право інвестору на отримання фіксованого доходу протягом дії цих паперів (відсотки по облігаціях інвестор отримує один раз або кілька разів на рік відповідно до умов, зафіксованих у момент випуску облігацій), а також на отримання номінальної вартості цих цінних паперів при закінченні терміну їх дії (це називають погашенням облігацій або інших цінних паперів).

Боргові цінні папери, як правило, мають номінальну вартість і встановлений відсоток доходності. Наприклад, облігація випущена номіналом 100 000 грн на 3 роки з виплатою в кінці кожного року 12 % річних.

Але не завжди цінні папери купуються за номінальною вартістю. Наприклад, випущену облігацію ніхто не купує за 100 000 грн, тому що її дохідність (12 % річних) не влаштовує інвесторів. Інвестори згодні купити цю облігацію, якщо її дохідність буде, скажімо, 20 % річних. Облігація вже надрукована, отримано всі дозволи на її випуск. Це досить складна і дорога процедура. Щоб не передруковувати облігацію і не починати все спочатку, і при цьому забезпечити інвесторам 20 % дохідності, продають цю облігацію дешевше (з дисконтом). Якщо цю облігацію продати за 60 000 грн, то її дохідність буде 20 %, оскільки щорічно згідно з умовами випуску цієї облігації інвестор буде отримувати 12 % номіналу, тобто 12 000 грн на рік, що дорівнює 20 % інвестованих в облігацію 60 000 грн.

Таким чином, якщо підвищується дохідність облігації, то ціна її падає, і, навпаки, якщо облігації користуються попитом на ринку, їх ціна зростає, а дохідність – зменшується. Наприклад, якщо цю облігацію купили за 120 000 грн, то щорічно все одно інвестор буде отримувати 12 000 грн доходу (12 % від 100 000 грн), тобто дохідність інвестованих грошей в цю облігацію буде 10 % (12000:120000). У такому випадку облігація продається з премією (премія емітенту).

Ринкова вартість облігації, тобто за скільки вона продається (купується), якщо номінальна ставка відсотка не влаштовує інвестора, розраховується таким чином: *теперішня вартість відсоткових платежів + теперішня вартість номіналу*.

Приклад

П'ятирічна облігація номіналом 1000 грн з 10 % річних, які виплачуються один раз на рік, купується, якщо вона забезпечить 12 % дохідності. Тоді її ринкова ціна буде дорівнювати 100 грн – щорічні відсотки за кожен з 5 років, тобто ануїтет, теперішня вартість якого при бажаних 12 % складає $100 * 3,605 = 360,5$ грн.

Теперішня вартість номіналу (1 000 грн) через 5 років при бажаних 12 %: $1\,000 * 0,5674 = 567,4$ грн.

Вартість облигації за умови, що її дохідність складає 12 %: $360,5 + 567,4 = 927,9$ грн.

Якщо відсотки виплачуються декілька разів на рік, то при розрахунку вартості облигації це враховується таким чином: теперішня вартість майбутніх грошових потоків розраховується, виходячи з реальної кількості виплат відсотків за весь період, реальної суми відсотків і величини відсотків за період виплати.

Приклад

Якщо п'ятирічна облигація 1 000 грн з 10 % річних, які виплачуються 2 рази на рік, повинна забезпечити 12 % дохідності, то її ринкова вартість буде: $0,1 * 1\,000 = 100$ грн – це щорічний відсотковий дохід, а оскільки він виплачується 2 рази на рік, то сума піврічних відсотків складатиме $100 : 2 = 50$ грн, але за 5 років таких виплат буде 10. Тому теперішню вартість грошових потоків від цієї облигації розраховують при бажаних 6% (за півроку) і 10 періодах: $50 * 7,360 + 1000 * 0,5584 = 926,4$ грн.

Оскільки погашення облигації завжди відбувається по номіналу, тоді, якщо облигація куплена з дисконтом, дохід від цієї облигації за весь термін її дії складатиме: відсотковий дохід за всі роки + дисконт при погашенні облигації.

А якщо облигація куплена з премією, то дохід від цієї облигації за весь термін її дії складає: відсотковий дохід за всі роки – премія при погашенні облигації.

Але несправедливо премію чи дисконт визнавати доходом або витратами в один (останній) рік дії облигації. Це є результатом інвестування грошей за весь час дії облигації. Тому дохід від дисконту або витрати від премії розподіляють на всі роки дії цієї облигації методом амортизації (подібно до амортизації необоротних активів).

У зв'язку з цим інвестиції в боргові цінні папери в момент придбання відображаються в обліку за собівартістю. Якщо облигацію номінальної вартості 10 000 грн купили за 60 000 грн, то в бухгалтерському обліку буде зроблено запис:

Дебет субрахунка 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» - 60 000;
Кредит рахунка 31 «Рахунки в банках» - 60 000.

А в момент нарахування доходів відображаються в бухгалтерському обліку і нараховані доходи, і сума амортизації дисконту (або премії, якщо облигація куплена з премією), тобто робляться такі записи:

- на суму нарахованого доходу:
Дебет субрахунка 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»;
Кредит субрахунка 732 «Відсотки одержані»;
- на суму амортизації дисконту:

Дебет субрахунка 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»;
Кредит субрахунка 73 «Фінансові доходи»;
- на суму амортизації премії:
Дебет рахунка 95 «Фінансові витрати»;
Кредит субрахунка 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

Таким чином, якщо облігація була придбана з дисконтом, то кожний раз у момент нарахування відсотків внаслідок амортизації дисконту її балансова вартість буде зростати (Дебет субрахунка 143). У результаті до терміну погашення балансова вартість облігації завжди буде дорівнювати номінальній. так само і у випадку придбання облігації з премією. Але в такому разі вона при придбанні обліковується за ціною, вищою за номінальну, а в результаті амортизації премії ця ціна кожен раз зменшуватиметься (Кредит субрахунка 143), і в кінці терміну дії облігації вона дорівнюватиме номінальній вартості.

Часто боргові зобов'язання, в тому числі і облігації, купуються між датами сплати відсотків. Наприклад, відсотки сплачуються один раз на рік 31 грудня. Фірма купила облігацію 1-го жовтня. 31 грудня вона отримує всю суму річних відсотків. Але це неправильно, тому що ця фірма вклала свої гроші в цьому році тільки на три місяці, а не на рік. Тому в момент купівлі облігації інвестор разом з вартістю облігації повинен сплатити незароблені відсотки.

Наприклад, п'ятирічну облігацію (1 000 грн) з 12 % річних, які сплачуються двічі на рік (01 липня і 31 грудня) залізниця купує за номінальною вартістю 30 листопада. Вона повинна сплатити $(1\ 000\ \text{грн} + 6\ \% * 1000 : 6 * 5) = 1\ 050\ \text{грн}$, у тому числі 1 000 грн за облігацію і 50 грн – авансовий платіж незароблених доходів (Дебет субрахунка 732 «Відсотки одержані»), який погашається 31 грудня при отриманні піврічної суми відсотків (60 грн).

Залишилось встановити, за якою ставкою треба амортизувати премію або дисконт. Простіше було б використовувати прямолінійний метод: суму премії (або дисконту) поділити на кількість разів нарахування відсотків, але П(С)БО 12 передбачено для цього використовувати **метод ефективної ставки відсотку** – це метод нарахування амортизації дисконту або премії, за якими сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

Ефективна ставка відсотка – це ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотку та премії) на середню величину собівартості інвестиції та вартості її погашення.

Приклад

1 січня 200А р. залізниця придбала 10 облігацій за 70 000 грн номінальною вартістю 10 000 грн кожна. Облігації випущені на 3 роки з 7 % дохідністю. Відсотки сплачують 1 раз на рік – 31 грудня.

Номінальна річна сума відсотка: $0,07 \cdot (10 \cdot 10\,000) = 7\,000$ грн.

Ефективна ставка відсотку:

$$\frac{7000 + (100000 - 70\,000) : 3}{(70000 + 100\,000) : 2} = 20 \% \text{ (табл. 8.17).}$$

Таблиця 8.17

Розрахунок амортизації дисконту та балансової вартості облігації

Дата	Номінальна вартість відсотка ($0,07 \cdot 100000$)	Сума відсотку за ефективною ставкою ($0,2 \cdot \text{гр. 5}$)	Сума амортизації дисконту (гр. 3 - гр. 2)	Амортизована собівартість облігацій
01.01.0А р.	-	-	-	70000
31.12.0А р.	7000	14000	7000	$70000 + 7000 = 77000$
31.12.0Б р.	7000	15400	8400	$77000 + 8400 + 85400$
31.12.0В р.	7000	*	$10000 - 85400 = 14600^*$	10000

Примітка.* в останній рік сума амортизації дисконту розраховується як різниця між номінальною вартістю (100000 грн) і амортизованою собівартістю на початок періоду (85400 грн), тому не має сенсу розраховувати суму відсотку за ефективною ставкою в останній рік.

У бухгалтерському обліку підприємства «Алекс» будуть зроблені такі записи, грн:

1. 01.01.0А р. Придбані облігації:

Дебет субрахунка 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» - 70 000;

Кредит рахунка 31 «Рахунки в банках» - 70 000.

2. 31.12.0А р. Нараховані відсотки:

Дебет субрахунка 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» - 7000/

Кредит субрахунка 732 «Відсотки одержані» - 7000.

3. 31.12.0А р. Списано амортизацію дисконту:

Дебет субрахунка 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» - 7000;

Кредит субрахунка 733 «Інші доходи від фінансових операцій» - 7000.

31.12.0Б р. на 8 400 грн собівартості облігацій, 31.12.0В р. на 14 600 грн будуть зроблені такі саме проводки. Отже, на момент погашення облігацій їх балансова вартість буде дорівнювати 100 000 грн.

Розглянемо аналогічний приклад, але якщо амортизується премія.

Приклад

Підприємство 2.01 200А р. купило 10 облігацій за 120 000 грн номінальною вартістю 10000 грн кожна. Облігації випущені на 2 роки з 12 % дохідністю. Відсотки сплачують 2 рази на рік: 01 липня і 31 грудня.

Номінальна сума відсотку за півроку $0,06 * 100\ 000 = 6\ 000$ грн.

Ефективна ставка піврічного відсотку:

$$\frac{6000 - (120000 - 10000) \cdot 4}{(120000 + 100000) \cdot 2} = 0,91\ %$$

Розрахунок амортизації премії наведено в табл. 8.18.

Таблиця 8.18

Розрахунок амортизації премії та балансової вартості облігацій

Дата	Номінальна вартість відсотку за півроку (0,06*100000)	Сума відсотку за ефективною піврічною ставкою (0,0091*гр. 5)	Сума амортизації дисконту (гр. 3 - гр. 2)	Амортизована собівартість облігацій
02.01.0А р.				120000
01.07.0А р.	6000	1092	4908	120000 - 4908 = = 115092
31.12.0А р.	6000	1047	4954	115092 - 4954 = = 110138
01.07.0Б р.	6000	1002	4998	110138 - 4998 = = 105140
31.12.0Б р.	6000	-	105140-100000 = = 5140	100000

У бухгалтерському обліку підприємства «Алекс» будуть зроблені такі записи:

1. 02.01.0А р. Придбані облігації:
Дебет субрахунка 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» - 120 000;

Кредит рахунка 31 «Рахунки в банках» - 120 000.

2. 01.07.0А р. Нараховані відсотки:

Дебет субрахунка 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» - 6 000;

Кредит субрахунка 732 «Відсотки одержані» - 6 000.

3. 01.07.0А р. Амортизація суми премії:

Дебет субрахунка 95 «Фінансові витрати» - 4 908;

Кредит субрахунка 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» - 4 908.

Така проводка робиться кожні півроку на суми, вказані в гр. 4 табл. 8.18. У результаті на момент погашення облігації її балансова вартість дорівнює номінальній. Таким чином, боргові фінансові інвестиції, які утримуються до погашення, на дату складання балансу відображаються за амортизованою собівартістю.

Інформація про фінансові інвестиції розкривається в Примітках до фінансової звітності, де вказуються:

– балансова вартість фінансових інвестицій, включених до складу статті балансу «Довгострокові фінансові інвестиції, облічувані за методом участі в капіталі інших підприємств»;

– фінансові інвестиції, включені до складу статей балансу «Інші довгострокові фінансові інвестиції» і «Поточні фінансові інвестиції» за собівартістю, справедливою вартістю, амортизованою вартістю;

– підстави для визначення справедливої вартості фінансових інвестицій;

– доходи і втрати від змін справедливої вартості фінансових інвестицій за звітний період;

– перелік асоційованих, дочірніх, спільних підприємств із зазначенням частки в капіталі і методів оцінки, які використовуються для обліку фінансових інвестицій.

Контрольний учасник спільного підприємства також розкриває інформацію про зобов'язання інвестиційного характеру в Примітках до фінансової звітності.

Для узагальнення інформації про фінансові інвестиції підприємства використовують регістри: Журнал 4 (розділ II – за кредитом рахунків 14, 35); Відомість аналітичного обліку фінансових інвестицій 4.2.

Контрольні питання

1. Розкрийте зміст фінансових інвестицій.
2. У яких формах можна здійснювати інвестування в інше підприємство?
3. Чим відрізняються поточні фінансові інвестиції від довгострокових?
4. Поясніть різницю між акціями та облігаціями.

5. За якою оцінкою первісно відображаються в обліку придбані за гроші поточні фінансові інвестиції?
6. З чого складається собівартість фінансових інвестицій?
7. За якою оцінкою первісно відображаються в обліку поточні фінансові інвестиції, отримані:
 - а) в обмін на інші цінні папери;
 - б) в обмін на акції власної емісії.
8. За якою оцінкою відображаються поточні фінансові інвестиції на дату балансу?
9. Як відображаються отримані за поточними фінансовими інвестиціями доходи (дивіденди, відсотки тощо) в обліку інвестора?
10. Чому боргові цінні папери називаються утримуваними до погашення, а майнові цінні папери так не називаються?

8.4. Облік операцій із зобов'язаннями і забезпеченнями та вимоги до їх організації

У процесі будь-якої діяльності підприємства виникають зобов'язання перед кредиторами, постачальниками, працівниками з приводу нарахованої заробітної плати та ін.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також у П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та П(С)БО 2 «Баланс» надається визначення зобов'язань як категорії бухгалтерського обліку та фінансової звітності: **зобов'язання** - це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та розкриття її у фінансовій звітності визначені П(С)БО 11 „Зобов'язання». Згідно зі стандартом зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

В основному сума зобов'язання визначається однозначно на підставі відповідних документів (наприклад, угод) або розраховується за встановленими методами (нарахування заробітної плати, дивідендів, розрахунків платежів до бюджету та ін.). При цьому погашення зобов'язання може здійснюватися шляхом сплати грошових коштів, передачею активів кредитору, взаємозаліку заборгованостей, переведення одного зобов'язання в інше (видача векселя), переведення зобов'язання в корпоративні права.

Зобов'язання визначається за трьома ознаками:

- повинна мати місце подія, що викликала зобов'язання;

- зобов'язання може бути врегульовано тільки шляхом передачі активу або послуг іншому суб'єктові;

- зобов'язання повинне бути незаперечним.

Відповідно до цього визначення, якщо зобов'язання приймається, воно повинне бути негайно визнане й відображено в бухгалтерському обліку.

Зобов'язання визнається, якщо, по-перше, його оцінка може бути достовірно визначена та, по-друге існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

Зобов'язання - заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Правила обліку зобов'язань є тісно пов'язаними з іншими положеннями бухгалтерського обліку. Тому уникнути проблем з обліком зобов'язань неможливо, не побудувавши відповідним чином інші елементи облікової системи, такі як, наприклад, облік доходів і витрат, облік активів тощо.

Значна частина зобов'язань підприємства виникає при нарахуванні витрат. Підприємство визнає - нараховує витрати і у відповідних сумах одночасно повинно визнати зобов'язання. Зобов'язання за рахунками зі сплати податків, обов'язкових платежів, заробітної плати, створення забезпечень - все це є типовими прикладами визнання зобов'язань разом із нарахуванням витрат. У випадках нарахування фінансових витрат, що належать до звітного періоду та підлягають сплаті у наступних періодах, виникає зобов'язання щодо нарахованих відсотків.

Погашення зобов'язання може здійснюватися шляхом:

- сплати кредиторів грошових коштів;

- відвантаження готової продукції, товарів або надання послуг у рахунок (погашення, відпрацювання) одержаного авансу від покупця або в порядку заліку заборгованості;

- переведення зобов'язань у корпоративні права, які належать кредитору (елементи капіталу) тощо.

Погашення зобов'язання слід розглядати як будь-яку операцію, що відображається за правилом подвійного запису. Тобто зміна залишкової вартості зобов'язань внаслідок їх погашення (сплати) позначиться обов'язково на вартості ще хоча б на одному об'єкті, а саме:

- на вартості активу, оскільки погашення зобов'язання пов'язане з вибуттям активів, а отже, із зменшенням майбутніх економічних вигод у результаті вибуття ресурсів підприємства;

- на вартості капіталу, оскільки погашення зобов'язання може здійснюватись шляхом збільшення власного капіталу підприємства. Така ситуація виникає, коли кредитор погоджується одержати як компенсацію від свого партнера акції, випущені ним у минулих чи звітному періодах. Та і в цьому випадку в майбутньому слід очікувати зменшення ресурсів

підприємства внаслідок розподілу прибутку (сплати дивідендів) чи майна акціонерного товариства.

Момент погашення зобов'язання в бухгалтерському обліку розглядається не тільки з точки зору процедури вибуття активів, але і з точки зору строку з дати балансу до дати погашення зобов'язання.

Строк погашення зобов'язання - термін, протягом якого повинно бути погашено зобов'язання. З метою визнання, класифікації та оцінки в бухгалтерському обліку розрізняють:

- термін з моменту виникнення зобов'язання до моменту погашення;

- термін з дати складання фінансової звітності до дати погашення.

Оскільки поява зобов'язання означає в майбутньому відтік ресурсів, строк виконання даного зобов'язання важливий для правильної оцінки фінансового стану суб'єкта. За аналогією з активами, зобов'язання поділяються на поточні (короткострокова кредиторська заборгованість) і довгострокові.

Приклад

Залізниця отримала кредит 25 січня 200А р. і повинна погасити його у грудні 200Б р. Строк з моменту виникнення зобов'язання до дати погашення - 1 рік 11 місяців, тобто це загальний термін дії кредитної угоди. Строк погашення такого зобов'язання з точки зору складання фінансової звітності за 200А р. – більше 11 місяців, що лишилися до кінця року. Отже для 200А р. це довгострокове зобов'язання.

При складанні звітності на 1.01.200Б р. строк, що залишився до дати повернення кредиту в грудні 200Б р. буде менший за 12 місяців і тому з 1.01 200Б р. така заборгованість буде визначатися як довгострокова.

8.4.1. Класифікація зобов'язань

Порядок класифікації зобов'язань визначено П(С)БО 2 «Баланс» та П(С)БО 11 «Зобов'язання». Залежно від критеріїв класифікації можуть бути виділені різні види зобов'язань. Одночасно з визнанням зобов'язань відбувається їх класифікація за певними критеріями:

- 1) тривалість строку погашення та зв'язок з нормальним операційним циклом;

- 2) об'єкти, щодо яких виникають зобов'язання – види господарської діяльності, пов'язані та непов'язані з експлуатаційною і підсобно-допоміжною діяльністю підприємства;

- 3) за видами кредиторів: зовнішні та внутрішні зобов'язання, заборгованість перед банками та інша (небанківська) заборгованість перед пов'язаними та непов'язаними сторонами;

- 4) за умовами виникнення:

- у зв'язку з одержанням товарів, робіт і послуг (аванси отримані);
- у зв'язку з нарахуванням витрат;
- у зв'язку з випуском боргових цінних паперів (векселів, облігацій);

5) за своєчасністю погашення: прострочені зобов'язання, непрострочені зобов'язання, відстрочені зобов'язання.

Для накопичення інформації про зобов'язання підприємства та відображення операцій з ними у Плані рахунків передбачені рахунки:

класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань»;

класу 5 «Довгострокові зобов'язання»;

класу 6 «Поточні зобов'язання».

Ці рахунки об'єднуються у відповідні статті, які відображаються в Балансі за встановленою П(С)БО 2 формою. Крім того, для обліку окремих видів зобов'язань використовуються позабалансові рахунки:

03 «Контрактні зобов'язання»;

04 «Непередбачені активи й зобов'язання»;

05 «Гарантії та забезпечення надані».

Взаємозв'язок між класифікацією зобов'язань і рахунками бухгалтерського обліку залізничних підприємств показано в табл. 8.19.

Таблиця 8.19

Розділи і статті пасиву Балансу		Рахунки Плану рахунків	
<i>III. Довгострокові зобов'язання</i>	<i>Код рядка</i>	<i>Клас 5. Довгострокові зобов'язання</i>	<i>Код рахунка</i>
1	2	3	4
Довгострокові кредити банків	440	Довгострокові кредити банків у національній валюті	501
		Довгострокові кредити банків в іноземній валюті	502
		Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті	503
		Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті	504
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450	Довгострокові векселі видані	51
		Зобов'язання за облігаціями.	521
		Премія за випущеними облігаціями.	522
		Дисконт за випущеними облігаціями	523
		Зобов'язання з фінансової оренди.	531
Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів	532		
Відстрочені податкові зобов'язання	460	Відстрочені податкові зобов'язання	54

Продовження табл. 8.19

1	2	3	4
Інші довгострокові зобов'язання	470	Інші довгострокові зобов'язання	55
IV. Поточні зобов'язання		Клас 6. Поточні зобов'язання	
Короткострокові кредити банків	500	Короткострокові кредити банків у національній валюті.	601
		Короткострокові кредити банків в іноземній валюті.	602
		Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті.	603
		Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті.	604
		Прострочені позики в національній валюті.	605
		Прострочені позики в іноземній валюті	606
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті.	611
		Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	612
Короткострокові Векселі видані	520	Короткострокові векселі, видані в національній валюті.	621
		Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті	622
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	Розрахунки з вітчизняними постачальниками.	631
		Розрахунки з іноземними постачальниками	632
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з одержаних авансів	540	Розрахунки за авансами одержаними	681
з бюджетом	550	Розрахунки за податками.	641
		Платежі до бюджету.	642
		Податкові зобов'язання	643
		Податковий кредит	644
з позабюджетних платежів	560	Розрахунки за обов'язковими платежами	642
зі страхування	570	За пенсійним забезпеченням.	651
		За соціальним страхуванням.	652
		За страхуванням на випадок безробіття.	653
		За індивідуальним страхуванням.	654
		За страхуванням майна.	655
		За ЕСВ	657
з оплати праці	580	Розрахунки з виплат працівникам.	661
		Розрахунки з депонентами.	662
		Розрахунки з інших виплат згідно з листом непрацездатності та ін.	663

1	2	3	4
з учасниками	590	Розрахунки за нарахованими дивідендами. Розрахунки за іншими виплатами	671 672
Із внутрішніх розрахунків	600	Внутрішні розрахунки. Внутрішньогосподарські розрахунки	682 683
Інші поточні зобов'язання	610	Розрахунки за нарахованими відсотками. Розрахунки з іншими кредиторами	683 684
<i>V. Доходи майбутніх періодів</i>	630		69

Основою класифікації зобов'язань є їх розподіл залежно від строку, що визначається від дати балансу до дати погашення, яка визначена умовами виникнення зобов'язання (контрактом, умовами постачання, законодавством тощо).

За таким часовим критерієм виділяються дві головні групи зобов'язань: *довгострокові* та *поточні*.

Щодо класифікації зобов'язань за строком погашення, що визначається від дати балансу до дати погашення, слід виділити доходи майбутніх періодів, які слід розглядати як окремий вид зобов'язань.

Доходи майбутніх періодів - це доходи, які отримані у звітному періоді, але які будуть визнані доходами у Звіті про фінансові результати в майбутніх звітних періодах згідно з принципом відповідності доходів і витрат. Такі доходи тимчасово відображаються в окремому розділі Балансу як особливий вид зобов'язань. До доходів майбутніх періодів належать, зокрема, доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, виторг за вантажні перевезення, виторг від продажу квитків транспортних і театральновидовищних підприємств, абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо і обліковують на рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів».

8.4.2. Облік довгострокових зобов'язань

Довгострокові зобов'язання - зобов'язання, які повинні бути погашені протягом більше як 12 місяців або протягом періоду більшого, ніж один операційний цикл підприємства з дати балансу, якщо такий цикл становить більш як 12 місяців.

До довгострокових зобов'язань належать:

- довгострокові кредити банків;
- інші довгострокові фінансові зобов'язання;

- відстрочені податкові зобов'язання;
- інші довгострокові зобов'язання.

Довгострокове зобов'язання — зобов'язання, на яке нараховуються відсотки і яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців від дати балансу, якщо первісний термін погашення перевищував дванадцять місяців і до затвердження фінансової звітності існує договір про переоформлення цього зобов'язання як довгострокового.

Зобов'язання за кредитним договором, умови якого порушені, є довгостроковим, якщо:

- позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення;
- не очікуються наступні порушення кредитного договору протягом дванадцяти місяців від дати балансу.

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображають у балансі за їхньою теперішньою вартістю.

Визначення теперішньої вартості залежить від умов і виду зобов'язання.

Для обліку довгострокових зобов'язань Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунки класу 5 «Довгострокові зобов'язання».

До довгострокових зобов'язань підприємства належать:

- довгострокові кредити банків;
- довгострокові фінансові зобов'язання;
- інші довгострокові зобов'язання.

8.4.2.1. Облік зобов'язань за довгостроковими банківськими кредитами

Кредит є цілеспрямованим, терміновим, поворотним і платним (сплата відсотків за користування ним). До таких відносять заборгованість, що не підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців від дати балансу.

На залізничному транспорті на отримання кредитів банків уповноважені фінансово-економічні служби залізниць. Для одержання кредиту в банку укладають кредитний договір, в якому обумовлюють взаємні зобов'язання та економічну відповідальність сторін. Для одержання кредиту залізниця подає до банку заяву, клопотання, техніко-економічне обґрунтування, нотаріально засвідчений договір застави, документи, що підтверджують наявність майна, яке заставляють, накладні або рахунки, що підтверджують товарність кредиту. Залежно від терміну повернення розрізняють короткостроковий (до 1 року), середньостроковий (від 1 до 3 років) і довгостроковий (від 3 до 5 років) кредити. Процес кредитування здійснюється на підставі відповідних нормативних документів.

Згідно з п. 21 Постанови Правління НБУ «Про кредитування» від 28.09.1995 р. № 246 (з урахуванням змін від 29.04.1996 р. № 361) забороняється надання кредитів:

— на відшкодування збитків від господарської діяльності позичальника;

— формування та збільшення статутного фонду комерційних банків та інших господарських товариств.

Довгострокові кредити надаються банками залізничним підприємствам на придбання основних засобів, на капітальне будівництво та інші цілі.

Облік розрахунків за довгостроковими кредитами банків і коштами, позиченими в інших осіб, які не є поточним зобов'язанням, ведеться на рахунку 50 «Довгострокові позики».

За кредитом рахунка 50 відображають суми одержаних довгострокових кредитів, а також переведення короткострокових (відстрочених), за дебетом — погашення заборгованості за ними і переведення в поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями.

Рахунок 50 має шість субрахунків:

На субрахунках 501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті» та 502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті» відображають суми довгострокової заборгованості банкам за наданий кредит відповідно в національній та іноземній валюті. На субрахунках 503 «Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті», 504 «Відстрочені довгострокові кредити в іноземній валюті» — суми відстроченої заборгованості банкам за кредит, термін погашення якого відстрочено (відповідно в національній та іноземній валюті). На субрахунках 505 «Інші довгострокові позики в національній валюті», 506 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті» — суми довгострокової заборгованості з залучення позикових коштів (окрім кредитів банків) відповідно в національній та іноземній валюті. Одержання довгострокової позики банку в обліку відображають записом:

Дебет рахунка 31 «Рахунки в банках»;

Кредит субрахунка 502 «Довгострокові позики» - на суму одержаної позики.

Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) у розрізі кожного кредиту окремо і за строками погашення кредиту.

За користування кредитом нараховуються відсотки за встановленими ставками. Витрати, пов'язані зі сплатою відсотків за одержаними кредитами, згідно з П(С)БО 16 «Витрати» належать до фінансових витрат. В обліку такі операції відображаються записами:

Дебет субрахунка 951 «Відсотки за кредит»;

Кредит субрахунка 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками».

Суми цих відсотків банк щомісяця списує з поточного рахунка, що в обліку відображається записом:

Дебет субрахунка 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»;
Кредит рахунка 31 «Рахунки в банках».

8.4.2.2. Облік довгострокових фінансових зобов'язань

1. *Облік розрахунків, забезпечених довгостроковими векселями виданими.* Розрахунки підприємства з постачальниками за матеріальні цінності, виконані роботи, заборгованість за якими забезпечено виданими довгостроковими векселями, обліковують на рахунку 51 «Довгострокові векселі видані».

На цьому рахунку ведуть облік розрахунків з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, одержані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями і не є поточним зобов'язанням. За кредитом рахунка 51 «Довгострокові векселі видані» відображають видачу векселя в забезпечення заборгованості, за дебетом — погашення заборгованості, забезпеченої виданим векселем.

Приклад

Видано вексель в погашення довгострокової заборгованості перед постачальником. 02.01.200А р. Залізниця придбала в підприємства «Н» товари на загальну суму 18 000 грн. 01.02.200А р. підприємство «Н» погодилося прийняти від залізниці простий вексель на суму 18 000 грн під 30 % річних з терміном погашення 31.05.200В р.

Для підприємства «А» кореспонденція рахунків для відображення в обліку цих операцій буде такою:

02.02.200А р. виписаний вексель підприємству «Н»:

Дебет субрахунка 6310 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;

Кредит субрахунка 5100 «Довгострокові векселі видані».

Нараховані відсотки за векселем за лютий-грудень 200А р. $(18000 \times 0,30 / 12 \times 11 = 4950$ грн):

Дебет субрахунка 9520 «Інші фінансові витрати»;

Кредит субрахунка 6840 «Розрахунки за нарахованими відсотками» 4950 грн.

Нараховані відсотки по векселем за січень-грудень 200Б р. $(18000 \times 0,30 = 5400$ грн):

Дебет субрахунка 9520 «Інші фінансові витрати»;

Кредит субрахунка 6840 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
5400 грн.

Нараховані відсотки за векселем за січень-травень 200В р.
($18000 \times 0.30 / 12 \times 5 = 2250$ грн):

Дебет субрахунка 9520 «Інші фінансові витрати»;

Кредит субрахунка 6840 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
2250 грн.

Погашення основної суми боргу за векселем перерахуванням грошових коштів з поточного рахунка в обліку відображають записами:

Дебет субрахунка 5100 «Довгострокові векселі видані»;

Кредит субрахунка 3100 «Рахунки в банках» 18000 грн.

Погашення зобов'язання за нарахованими відсотками перерахуванням грошових коштів з поточного рахунка в обліку відображають записами:

Дебет субрахунка 6210 «Короткострокові векселі, видані в національній валюті»

Кредит субрахунка 3110 «Поточні рахунки в національній валюті»
12600 грн.

Аналітичний облік ведеться за кожним виданим векселем.

2. Розрахунки з орендодавцями за необоротні активи, передані на умовах довгострокової оренди. Для цих розрахунків призначено рахунок 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди», який має такі субрахунки:

5310 «Зобов'язання з фінансової оренди»;

5320 «Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів».

За кредитом рахунка 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» відображають нарахування заборгованості перед орендодавцем за одержані об'єкти довгострокової оренди, за дебетом — її погашення, переведення в короткострокові зобов'язання.

Наприклад, нарахування заборгованості за основними засобами, взятими у фінансову оренду, відображають записами:

Дебет субрахунка Виникнення заборгованості: 1040 «Основні засоби»;

Кредит субрахунка 5300 «Довгострокові зобов'язання з оренди».

Сплата :

Дебет субрахунка 5300 «Довгострокові зобов'язання з оренди»;

Кредит субрахунка 3010 «Каса»

а Кт 3110 «Поточні рахунки в банках».

8.4.2.3. Облік інших довгострокових зобов'язань

Для узагальнення інформації про розрахунки з іншими кредиторами і за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточними зобов'язаннями, призначено рахунок 55 «Інші довгострокові зобов'язання». Зокрема, на цьому рахунку відображають відстрочену, згідно із законодавством, заборгованість за податками, зборами, фінансову допомогу на поворотній основі тощо. За кредитом рахунка відображають збільшення довгострокових зобов'язань, за дебетом — їхнє погашення, списання, переведення в короткострокові тощо.

Аналітичний облік ведеться по кожному кредитору і за видами залучених коштів:

- одержана поворотна фінансова допомога від кредитора:

Дебет субрахунка 3010 «Каса»;

Дебет субрахунка 3110 «Рахунки в банках»;

Кредит субрахунка 5500 «Інші довгострокові зобов'язання»;

- повернуто кредитору суму отриманої раніше допомоги:

Дебет субрахунка 5500 «Інші довгострокові зобов'язання»;

Кредит субрахунка 3010 «Каса»;

Кредит субрахунка 3110 «Рахунки в банках».

8.4.3. Облік поточних зобов'язань

Поточні зобов'язання - зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

До поточних зобов'язань належать:

- короткострокові кредити банків;
- поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями;
- короткострокові векселі видані;
- кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги;
- поточна заборгованість за розрахунками:
 - а) з одержаних авансів;
 - б) з бюджетом;
 - в) з позабюджетних платежів;
 - г) зі страхування;
 - д) з оплати праці;
 - е) з внутрішніх розрахунків;
- інші поточні зобов'язання:
 - а) за нарахованими відсотками;
 - б) з розрахунків з іншими кредиторами.

Поточні зобов'язання відображають у балансі за сумою погашення — недисконтованою сумою грошових коштів або їхніх еквівалентів, яка буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

вся сума зобов'язання, яку, за умовами кредитної чи орендної угоди, необхідно сплатити протягом 12 місяців з дати балансу, повинна бути перекласифікована в поточне зобов'язання. Для відображення перекласифікації частини довгострокового зобов'язання в поточне необхідно застосувати таку кореспонденцію рахунків:

Дебет рахунка 50 «Довгострокові позики»;

Дебет рахунка 51 «Довгострокові векселі видані»;

Дебет рахунка 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»;

Дебет рахунка 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди»;

Дебет рахунка 55 «Інші довгострокові зобов'язання»;

Кредит рахунка 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями».

За кредитом рахунка 61 відображають ту частину довгострокових зобов'язань, яка має бути погашена протягом дванадцять місяців з дати балансу, за дебетом — погашення поточної заборгованості, її списання тощо.

У бухгалтерському обліку записи за цими операціями є такими:

— частина довгострокового кредиту переведена в поточні зобов'язання:

Дебет субрахунка 5010 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»;

Кредит субрахунка 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»;

— нараховані відсотки за користування довгостроковим кредитом:

Дебет субрахунка 951 «Відсотки за кредит»;

Кредит субрахунка 6110 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»;

— сплачена сума поточної заборгованості та сума нарахованих відсотків за довгостроковим кредитом:

Дебет субрахунка 6110 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»;

Кредит субрахунка 3110 «Поточні рахунки в національній валюті».

Приклад

На початку 200А р. підприємство отримало відстрочку по сплаті податку на додану вартість на 2 роки. При цьому 200 000 грн податку підлягає сплаті у грудні 200Б р., а 200 000 грн податку підлягає сплаті в січні 200В р. Бухгалтерські записи на момент отримання відстрочки та на дату складання фінансової звітності за 200А р. виглядатимуть таким чином:

січень 200А р. Отримано відстрочку по сплаті податку в сумі 400000 грн:

Дебет субрахунка 641 «Розрахунки за податками»;

Кредит рахунка 55 «Інші довгострокові зобов'язання» 400000 грн.

Перекласифікація частини довгострокового зобов'язання в поточну заборгованість на дату складання фінансової звітності, тобто на 31.12.200А р.:

Дебет рахунка 55 «Інші довгострокові зобов'язання»;
Кредит субрахунка 6110 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті».

Аналітичний облік ведеться по кожному виданому векселю і за строками погашення.

8.4.3.3. Облік зобов'язань з короткострокових векселів виданих

У статті Балансу 520 «Векселі видані» показується поточна заборгованість підприємства постачальникам, підрядчикам та іншим кредиторам за одержані від них товари, надані послуги чи виконані роботи, підтверджена (забезпечена) векселем.

Нарахування витрат на відсотки здійснюється в момент погашення векселя. У тому випадку, коли дата виписування векселя і дата його погашення належать до різних облікових періодів, на дату балансу здійснюється нарахування витрат на відсотки за векселем, що стосуються звітного періоду.

Облік розрахунків за заборгованістю постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам за одержані сировину, матеріали, товари, послуги, роботи і за іншими операціями, якщо на неї підприємство видало векселі, здійснюється на рахунок 62 «Короткострокові векселі видані».

Рахунок 62 має такі субрахунки:

6210 «Короткострокові векселі, видані в національній валюті»;

6220 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті».

За кредитом рахунка 62 відображають видачу векселів у забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників та інших кредиторів і в забезпечення інших операцій, за дебетом — погашення заборгованості за виданими векселями, її списання та ін.

Видачу векселя в забезпечення поточних зобов'язань перед постачальниками за одержані сировину й матеріали відображають записами:

Дебет субрахунка 6310 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;

Кредит субрахунка 6210 «Короткострокові векселі видані».

Погашення зобов'язань, забезпечених векселем:

Дебет субрахунка 6210 «Короткострокові векселі видані»;

Кредит субрахунка 3010 «Каса», 31 «Рахунки в банках».

8.4.3.4. Облік зобов'язань з поточної заборгованості за товари, роботи, послуги

У бухгалтерському обліку визнання зобов'язань при придбанні підприємством матеріальних і нематеріальних цінностей, послуг здійснюється з дотриманням принципу відповідності. Для цього використовується метод нарахування, дотримання якого, з точки зору визнання зобов'язань по відношенню до своїх кредиторів, вимагає від підприємства правильного визначення моменту переходу права власності на відповідні цінності або моменту отримання послуг. Саме в момент переходу права власності, який визначається, наприклад, умовами контракту, за відсутності одночасного розрахунку у грошовій формі з постачальниками та підрядниками виникають зобов'язання за отримані активи.

Підприємства самостійно обирають форми розрахунків з постачальниками та підрядниками і зазначають їх в укладених угодах.

Форми і порядок розрахунків регламентує Інструкція «Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті», затверджена Постановою Правління НБУ від 29.03.2001 р. № 135 (із змінами, внесеними постановою НБУ від 15.05.2009 р. № 296).

Для здійснення розрахунків можуть використовуватися акредитивна, інкасова, вексельна їх форми, а також форми розрахунків за розрахунковими чеками і з використанням розрахункових документів на паперових носіях і в електронному вигляді.

Інструкція № 135 встановлює правила використання при здійсненні розрахункових операцій платіжних інструментів у формі:

- меморіального ордера;
- платіжного доручення;
- платіжної вимоги-доручення;
- акредитива;
- чека;
- векселя;
- платіжної вимоги.

Відповідальність за правильність заповнення реквізитів розрахункового документа несе особа, яка його оформила.

Розрахункові документи, що подаються клієнтами до банку в паперовій формі, мають відповідати вимогам встановлених стандартів і містити, залежно від їхньої форми, такі реквізити:

- назву документа;
- номер документа;
- число, місяць, рік його виписування (число і рік зазначають цифрами, місяць — літерами);
- назви платника і одержувача коштів (їхнє офіційне скорочення);
- ідентифікаційні коди платника і одержувача коштів за Єдиним державним реєстром підприємств і організацій України (ЄДРПОУ);

- назви банків платника і одержувача, їх місцезнаходження та умовні номери МФВ (код банку);
- суму платежу цифрами і літерами;
- призначення платежу;
- назву товару (виконаних робіт, наданих послуг);
- посилання на документ, на підставі якого здійснюється операція (договір, рахунок, товарно-транспортний документ тощо), із зазначенням його номера і дати;
- зазначення законодавчого акта, яким передбачено право беззаперечного стягнення і безакцептного списання коштів (його дата, номер і відповідний пункт);
- на першому примірнику — відбиток печатки і підписи відповідальних осіб платника або (і) одержувача коштів; підрозділи бюджетної класифікації і термін настання платежу (у разі перерахування коштів до бюджету);
- суму податку на додану вартість або напис «Без податку на додану вартість».

Якщо хоча б один із зазначених реквізитів не вказано або вказано не повністю, банк такий документ до виконання не приймає.

Крім того, Інструкція № 135 запроваджує механізм здійснення стягнення сум недоплати, а також порядок нарахування пені за прострочення платежів і порядок заповнення при цьому відповідних банківських документів.

По закінченні встановлених термінів сплати відповідних платежів не внесена сума вважається недоплатою і стягується з нарахуванням пені.

Органи стягнення самостійно нараховують пеню з суми недоплати і несуть відповідальність за достовірність даних її обліку.

На прохання органів стягнення для визначення суми пені установи Національного банку України надають довідку про облікову ставку Національного банку України в період, за який стягується пеня.

Платники коштів, які не дотримуються встановлених термінів платежів, за прострочення платежу згідно із Законом України «Про відповідальність за несвоєчасне виконання грошових зобов'язань» від 22.11.1996 р. №543/96-ВР сплачують на користь одержувачів пеню в розмірі, що встановлюється за згодою сторін, але не вище подвійної облікової ставки НБУ, що діяла в період, за який стягується пеня.

За несвоєчасно сплачені суми платники самостійно нараховують пеню, за правильність нарахування якої несуть відповідальність, і подають у банк платіжне доручення на перерахування сум пені, як правило, одночасно зі сплатою основного боргу.

У платіжному дорученні сума пені, якщо вона сплачується разом з сумою основного боргу, зазначається окремо.

Спірні питання між платником і одержувачем коштів, які виникатимуть у зв'язку з несплатою або неправильним нарахуванням

платником пені, мають вирішуватися в претензійно-позовному порядку.

Порядок погашення зобов'язань юридичних і фізичних осіб перед бюджетами і державними цільовими фондами за податками і зборами (обов'язковими платежами), нарахування і сплату пені та штрафних санкцій, застосовуваних до платників податків контролюючими органами, встановлюється до вимог Податкового кодексу.

Безготівкові розрахункові документи виписують з використанням технічних засобів під копіювальний папір у двох примірниках, платіжні вимоги — у трьох примірниках.

Однією з найпоширеніших форм розрахунків з постачальниками і підрядниками є розрахунки за платіжними дорученнями і платіжними вимогами-дорученнями.

Платіжне доручення — оформлене на спеціальному бланку розпорядження підприємства банкові, який його обслуговує, про перерахування певної суми зі свого рахунка на рахунок іншого підприємства.

Платіжне доручення банк приймає до виконання протягом 10 днів від дня його виписування і лише в сумі, яка може бути оплачена, виходячи з наявності коштів на рахунку або за рахунок кредиту. Доручення на перерахування коштів у дохід до бюджету і за платежами податкового характеру до державних цільових фондів банк приймає незалежно від наявності коштів на рахунку підприємства.

Розрахунки платіжними дорученнями використовуються між підприємствами за одержані товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги); за товарно-матеріальні цінності та послуги в порядку попередньої оплати; в авансових платежах; у платежах до бюджету, органів соціального страхування, оплаті претензій з якості та нестачі продукції, штрафів, пені; при сплаті кредиторської заборгованості, а також для завершення розрахунків за актами звіряння взаємної заборгованості суб'єктів господарської діяльності.

Розрахунки платіжними дорученнями відображають в обліку платника такими записами:

Дебет субрахунків 6310, 6810, 6410, 6510;

Кредит субрахунків 3110 «Поточні рахунки в національній валюті» постачальника;

Дебет субрахунків 3110 «Поточні рахунки в національній валюті»;

Кредит субрахунків 3610 «Розрахунки з вітчизняними покупцями».

Обов'язковою вимогою при оформленні платіжних документів у разі внесення платежів до бюджету є зазначення в рядку «Призначення платежу» наведених нижче даних (друкованим способом) в такій послідовності:

1) службовий код «070» (призначення бюджетного платежу);

- 2) ідентифікаційний код платника згідно з Держреєстром України;
- 3) код розділу платежу згідно з бюджетною класифікацією;
- 4) код параграфа платежу згідно з бюджетною класифікацією;
- 5) код виду оплати;
- 6) інформація про призначення платежу.

Платіжні доручення акцептуються банком за умови депонування суми, яка міститься в ньому, на окремому балансовому рахунку. Для цього платник подає у своє відділення банку для акцептування доручення в трьох примірниках з підписами та відбитком печатки на перших двох примірниках. Так, при перерахуванні коштів на ім'я окремих громадян переказом складають списки з зазначенням одержувача грошей, сум і призначення переказу. На загальну суму переказу виписують платіжне доручення, яке разом із списком одержувачів подають у банк, де його акцептують. Відтак це платіжне доручення зі списком здають у відділення зв'язку, яке оформляє приймання переказів. В обліку цей процес відображають записами:

Дебет субрахунка 6850 «Розрахунки з іншими кредиторами»;

Кредит субрахунка 3110 «Поточні рахунки в національній валюті».

Платіжна вимога-доручення — комбінований документ, який складається з двох частин: верхня — вимога постачальника (одержувача коштів) безпосередньо до покупця (платника) оплатити вартість продукції, відпущеної йому за угодою (виконаних робіт, наданих послуг); нижня — доручення платника своєму банку про перерахування з його рахунку сум, зазначених у графі «Сума до оплати».

Платіжну вимогу-доручення заповнює постачальник і передає покупцеві разом з відвантаженою продукцією або після надання послуг. Покупець, одержавши цей документ, за наявності в нього коштів на розрахунковому рахунку зазначає прописом суму, яка підлягає сплаті, код розрахункового рахунку і передає у банк до оплати. Якщо на момент одержання платіжної вимоги-доручення на рахунку немає потрібної суми коштів, платіжні доручення з посиланням на номер платіжної вимогидоручення виписують у міру накопичення коштів. При цьому можлива часткова оплата виставленої суми. Під час останнього платежу до одержаної виписки банку до платіжного доручення додається платіжна вимогидоручення, на оплату якої зроблено розрахунки.

Порядок і терміни передачі платником до банку платіжної вимогидоручення встановлюються сторонами в договорі й банком не контролюються.

Поширеною формою є також розрахунки за чеками.

Розрахунки чеками використовують у безготівкових розрахунках підприємств і фізичних осіб з метою зменшення розрахунків готівкою за одержані товари, виконані роботи, послуги.

Чек — письмове розпорядження платника певній установі сплатити з його рахунку власнику чека певну суму.

Чеки дійсні протягом 10 днів, не враховуючи дня їх виписування.

Розрізняють грошові й розрахункові чеки.

Грошовий чек — чек, який використовують для одержання власником чека через кредитну установу готівки для виплати заробітної плати, премій, допомоги, коштів на відрядження.

Розрахунковий чек — письмове розпорядження власника рахунка своєму банку про перерахування певної суми грошей з його рахунка на рахунок одержувача коштів.

Чекова книжка — зброшуровані у вигляді книжки по 10, 20 і 26 аркушів розрахункові чеки, які можуть бути виписані підприємством на суму, що не перевищує встановленого йому ліміту. Ліміт чекової книжки обмежено сумою попередньо депонованих у банку коштів на особовому рахунку чекодавця. Термін дії чекової книжки — один рік. *Нелімітована чекова книжка* — зброшуровані у вигляді книжки чеки, оплату яких банк гарантує без обмеження ліміту. Гарантією платежу є попереднє депонування коштів або банківський кредит. Термін дії книжки — один рік від дня видачі.

Для одержання чекової книжки підприємство подає заяву за підписом осіб, що мають право підпису документів для здійснення операцій за поточним рахунком, з відбитком печатки. Разом із заявою до банку подають платіжне доручення для депонування коштів на окремому рахунку чекодавця.

При видачі чекової книжки банк на обкладинці проставляє граничну суму (ліміт), затверджує її підписом керуючого банком і печаткою.

Чекодавець виписує чек і проставляє такі реквізити: суму — цифрами у спеціальній зоні правої частини чека і прописом — у центральній частині чека; мотив для перерахувань над графою «Сума прописом»; назву одержувача платежу в полі «Кому»; дату, місце заповнення на спеціальних полях чека. Чекодавець реєструє видані чеки на спеціально відведених сторінках у кінці чекової книжки. Чекоотримувач здає в банк чеки з реєстрами. У реєстрі повинні бути такі реквізити: назва банку платника (чекодавця), його номер, назва і номер банку, де відкрито кореспондентський рахунок банку платника, номер кореспондуючого рахунка; номер рахунка чекодавця; сума чека; номер чека. Реєстр підписується і засвідчується печаткою чекоотримувача згідно з карткою зразків.

Виписаний для оплати чек при пред'явленні його до банку одержувача має бути засвідчений підписом посадових осіб чекодавця і його печаткою, що підтверджує факт одержання матеріальних цінностей або надання послуг.

Після закінчення терміну дії чекової книжки невикористана сума ліміту повертається на поточний рахунок власника чекової книжки.

Підприємствам, що здійснюють торгіву і посередницьку діяльність, банк видає лімітовані чекові книжки. Облік розрахунків за ними здійснюється на субрахунку 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті».

В обліку ці розрахунки відображають так само, як і за акредитивної форми розрахунків.

За рівномірного постачання товарів покупці розраховуються з постачальниками в порядку планових платежів.

Аналітичний облік за субрахунком 6310 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» ведеться за кожним платіжним документом і постачальником лінійним методом запису по кожній позиції. При обробці первинних документів бухгалтер протягом місяця складає реєстр прибуткових і видаткових документів, у якому зазначає номер і дату супровідних документів (товарно-транспортна накладна, рахунок-фактура, накладна), вартість матеріальних цінностей, що надійшли, а також номер і дату платіжного документа на сплату заборгованості. Загальна сума товарноматеріальних цінностей (ТМЦ) за документами, не оплаченими в поточному і в попередніх місяцях, має відповідати кредитовому сальдо рахунка 63.

Дебетове сальдо рахунка 63 показує, що платіжні документи оплачено, а товарно-матеріальні цінності не одержано. Це сальдо відображається в активі балансу за відповідною статтею. Бухгалтерські проводки за рахунками з постачальниками за умов попередньої оплати наведено в табл. 8.20.

Таблиця 8.20

Бухгалтерські проводки за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Відображення заборгованості постачальника, що виникла за здійснену попередню оплату: а) на суму без ПДВ б) одночасно на суму податкового кредиту з ПДВ	3710 6410	3110 6440
2	Надходження від постачальників товарів і тари, матеріалів, малоцінних предметів тощо (без ПДВ)	20, 22	6310
3	Відображення транспортних витрат, понесених постачальниками (на суму без ПДВ)	20, 22	6310
4	Відображення суми ПДВ, зазначеної в платіжних документах постачальників	644	631
5	Відображення нестачі товарно-матеріальних цінностей при транспортуванні в межах норм природних втрат у дорозі	9470	6310
6	Пред'явлення постачальнику претензій за нестачі, що встановлені при прийманні ТМЦ, з вини постачальника	3740	6310
7	Зарахування суми претензій, які постачальники задовольнили до сплати заборгованості за товари, що надійшли	6310	3740
8	Погашення кредиторської заборгованості постачальникам за одержані товарно-матеріальні цінності в національній валюті	6310	3110

1	2	3	4
9	Виконано зарахування суми виплаченого постачальнику авансу та суми заборгованості за отримані від постачальника ТМЦ (залік заборгованостей)	6310	3710

8.4.3.5. Зобов'язання з поточної заборгованості за розрахунками

Перед тим, як розглянути наступні види зобов'язань необхідно зробити деякі зауваження. Зобов'язання з поточної заборгованості за розрахунками виникає в підприємств за умов, що відрізняються від умов виникнення заборгованості за товари, роботи та послуги. Визнання та оцінка таких зобов'язань визначається підприємством не на підставі документів, що надійшли від постачальників, банків або інших кредиторів, а за власними розрахунками виходячи з вимог діючого законодавства: трудового, соціального, податкового та ін. Крім того, визнання таких зобов'язань відбувається одночасно з нарахуванням поточних витрат, які і реалізують імовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок погашення цих зобов'язань.

Розрахунки за одержаними авансами

Підприємства отримують аванси під поставку продукції або товарів, під виконання робіт чи послуг. Облік одержаних авансів або сум попередньої оплати покупцями та замовниками продукції та виконаних робіт здійснюється на субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» рахунка 68 «Розрахунки за іншими операціями». За кредитом рахунка відображають збільшення заборгованості, за дебетом — її зменшення.

Приклад

01.07.200А р. підприємство одержало аванс в сумі 2 400 грн від покупця під поставку товарів. Фактично постачання товарів було здійснено в серпні 200А р. на суму 1 200 грн, залишок авансу - 12000 грн - було повернено 03.09.200А р.

У бухгалтерському обліку операції з одержання авансів або попередньої оплати оформляють проводками:

— одержано 01.07.200А р. аванс або попередню оплату від покупців за продукцію:

Дебет субрахунка 3110 «Рахунки в банках»;

Кредит субрахунка 6810 «Розрахунки за авансами одержаними»
2400 грн;

— відображено 01.07.200А р. податкові зобов'язання з ПДВ:

Дебет субрахунка 6430 «Податкові зобов'язання»;

Кредит субрахунка 6410 «Розрахунки за податками» 400 грн;

— відображено відвантаження (реалізацію) 10.07.200А р. продукції, за яку одержано попередню оплату:

Дебет субрахунка 3610 «Розрахунки з покупцями та замовниками»;
Кредит субрахунка 7010 «Доходи від реалізації»; 1200 грн;

— списано суми податкових зобов'язань з ПДВ на зменшення доходу:

Дебет субрахунка 7010 «Доходи від реалізації»;
Кредит субрахунка 6430 «Податкові зобов'язання» 200 грн;

Відображено собівартість реалізованого товару:

Дебет субрахунка 9020 «Собівартість реалізованих товарів»;
Кредит субрахунка 2810 «Товари на складі» 800 грн;

— здійснено залік попередньої оплати:

Дебет субрахунка 6810 «Розрахунки за авансами одержаними»;
Кредит субрахунка 3610 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
1200 грн.

—03.09.200А р. повернення залишку невикористаного авансу покупцеві:

Дебет субрахунка 6810 «Розрахунки за авансами одержаними»;
Кредит субрахунка 3110 «Поточні рахунки в національній валюті»
1200 грн;

03.09.200А р. коригування зобов'язань з ПДВ у зв'язку із поверненням авансу:

Дебет субрахунка 6410 «Розрахунки за податками»;
Кредит субрахунка 643 «Податкове зобов'язання» 200 грн.

Аналітичний облік авансів одержаних і попередніх оплат ведеться окремо за підприємствами, організаціями, з якими здійснюються розрахунки.

Наступною групою зобов'язання з поточної заборгованості за розрахунками є зобов'язання з платежів до бюджету.

Підприємства залізничного транспорту перераховують до бюджету різного виду платежі, серед яких найважливішим є податок на прибуток, податок на додану вартість (ПДВ), акцизний збір (АЗ), податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), єдиний соціальний внесок (ЄСВ) та ін. Облік операцій з нарахування податку на прибуток, ПДФО, ЄСВ було розглянуто в попередніх темах. То ж зупинимось детальніше на обліку ПДВ.

Податок на додану вартість – це загальнодержавний податок, який є головним важелем регулювання повноти забезпечення фінансовими ресурсами Державного бюджету України.

Податковим кодексом передбачена реєстрація осіб як платників ПДВ, яка здійснюється в державній податковій інспекції за їх місцезнаходженням з метою одержання свідоцтва про реєстрацію та

індивідуального податкового номера. При цьому зареєстрована як платник ПДВ особа одержує право на нарахування податку та складання податкової накладної під час продажу товарів, робіт, послуг незалежно від їх походження. Податкова накладна, що надається продавцем покупцю за умови, що обидва – покупець й продавець – зареєстровані як платники податку та мають індивідуальні податкові номери, становить собою єдиний документ, який дає право на відшкодування включених сум до податкового кредиту. Податковий кодекс України (ПКУ) визначає об'єкти оподаткування ПДВ (табл. 8.21)

Таблиця 8.21

Об'єкти оподаткування ПДВ

Ставка	Операція
1	2
<p><i>За ставкою</i></p> <p>20 %</p>	<p>Операції з продажу товарів (робіт, послуг) на митній території України, у т. ч. операції з оплати вартості послуг за договорами оперативної оренди (лізингу) та операції з передачі права власності на об'єкти позики (кредитору) для погашення кредиторської заборгованості позикодавця; операції з ввезення (пересилання) товарів на митну територію України та одержання робіт (послуг), що надаються нерезидентами для їх використання або споживання на митній території України, у т. ч. операції з введення (пересилання) майна за договорами оренди (лізингу), позики та іпотеки.</p> <p>Операції з вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України та надання послуг (виконання робіт) для їх споживання за межами митної території України</p>
<p><i>За ставкою</i></p> <p>0 %</p>	<p>Операції з продажу товарів, вивезених (експортованих) за межі митної території України.</p> <p>Операції за ставкою для заправлення та постачання морських суден, повітряних лайнерів, космічних кораблів, супутників операції з продажу робіт (послуг), призначених для використання та споживання за межами митної території України.</p> <p>Операції з продажу товарів (робіт, послуг) підприємств роздрібною торгівлі, що розташовані на території України в зонах митного контролю.</p> <p>Операції з надання транспортних послуг з перевезення пасажирів і вантажів</p>
<p><i>Не є об'єктом оподаткування</i></p>	<p>Операції з випуску, розміщення та продажу за кошти цінних паперів, випущених в обіг.</p> <p>Операції з передачі майна орендодавця, який є резидентом, у користування орендарю згідно з умовами договору оренди (лізингу) та його повернення по закінченні строку договору операції зі сплати орендних платежів за умов договору фінансової оренди або за умов договору оренди житлового фонду, що є основним місцем проживання орендаря.</p>

1	2
	<p>Операції з передачі майна у позику за договором позики та його повернення по закінченні строку дії такого договору.</p> <p>Операції з передачі кредитором об'єкта іпотечного кредиту.</p> <p>Операції з грошових виплат основної суми та відсотків згідно з умовами іпотечного договору операції з обігу валютних цінностей (у т. ч. національної та іноземної валюти), монетарних металів, банкнот і монет НБУ, за виключенням операцій, вказаних у п. 32.4 ПКУ.</p> <p>Операції з надання послуг з інкасації, розрахунково-касового обслуговування, розміщення та повернення грошових коштів за договорами позики, депозиту, внеску, страхування або доручення; надання та управління фінансових кредитів, кредитних гарантій та банківських поручниць</p>
<p><i>Операції, звільнені від оподаткування</i></p>	<p>Операції з продажу вітчизняних продуктів дитячого харчування молочними кухнями та спеціалізованими магазинами і куточками в порядку та за переліком продуктів, встановлених КМУ.</p> <p>Надання згідно з переліком, встановленим КМУ, послуг з вищої, середньої професійно-технічної та освіти.</p> <p>Операції з продажу товарів спецпризначення для інвалідів за переліком КМУ.</p> <p>Операції з доставки пенсій та грошової допомоги населенню.</p> <p>Операції з надання послуг з реєстрації актів громадянського стану операції з продажу лікарських засобів і виробів медичного призначення.</p> <p>Операції з продажу путівок на санаторно-курортне лікування та відпочинок дітей, операції з надання в порядку та в межах норм послуг щодо утримання дітей у дошкільних установах, школах-інтернатах, кімнатах-розподільниках МВС України; утримання осіб у притулках для старих та інвалідів; харчування дітей у школах і громадян у закладах охорони здоров'я.</p> <p>Операції з надання культових послуг і продажу предметів культового призначення релігійними організаціями за спецпереліком КМУ.</p> <p>Операції з надання послуг з поховання.</p> <p>Операції з передачі конфіскованого майна; земельних ділянок, що знаходяться під об'єктами нерухомості; безплатної передачі рухомого складу однією залізницею іншій; приватизації держмайна в обмін на приватизаційні папери або компенсаційні сертифікати операції з виконання робіт з будівництва житла, що здійснюються за рахунок коштів фізичних осіб.</p> <p>Операції з продажу товарів (робіт, послуг) власного виробництва підприємствами, які засновані громадськими організаціями інвалідів, з урахуванням особливостей, передбачених пп. 5.2.1 ПКУ.</p>

1	2
	<p>Операції з виконання робіт за рахунок коштів інвесторів на будівництво житла для військовослужбовців, ветеранів війни та членів сімей військовослужбовців, які загинули під час виконання службових обов'язків; операції з безкоштовної передачі продукції (робіт, послуг) власного виробництва допоміжними сільськими господарствами та лікувально-виробничими майстернями будинків-інтернатів з обслуговування самотніх громадян пенсійного віку.</p> <p>Операції з надання в сільській місцевості сільськогосподарськими товаровиробниками послуг з ремонту шкід, дошкільних установ тощо з урахуванням особливостей, передбачених пп. 5.2.4 ПКУ</p>

Облік розрахунків за платежами до бюджету ведеться на субрахунку 641 «Розрахунки за податками». За кредитом цього субрахунку відображають суми, що належать перерахуванню до бюджету, за дебетом вказують фактичне перерахування коштів у прибуток бюджету. Кредитове сальдо відображає заборгованість підприємства бюджету, дебетове – переплату бюджету, тобто надмірно нараховану до бюджету суму.

Аналітичний облік за субрахунком 641 здійснюється за видами платежів у бюджет, що дозволяє забезпечити контроль за правильністю розрахунків за будь-яким видом платежів.

Для відображення податкових розрахунків з ПДВ передбачений рахунок, до якого відкриваються субрахунки 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит».

Субрахунок 644 застосовується для відображення ПДВ у тих випадках, коли:

– оплата за товари (роботи, послуги) надійшла раніше (передоплата), ніж відбулося їх відвантаження (виконання, надання) – Дебет субрахунка 643;

– першою операцією, здійсненою в бартерному контракті, є одержання матеріалів, товарів (послуг, робіт), відвантажених (наданих, виконаних) постачальником, – Дебет субрахунків 643, 644;

– оформлюється податковий вексель на суму ПДВ під час здійснення імпорتنих операцій – Дебет субрахунків 643;

– перерахована передоплата постачальнику за товари (роботи, послуги) – Кредит субрахунків 644;

– здійснено відвантаження товарно-матеріальних цінностей (виконано роботи, надано послуги) у рахунок завершення бартерної операції (раніше одержаних за бартером ТМЦ) – Кредит субрахунків 643, 644;

– відвантажені товарно-матеріальні цінності, у т. ч. й попередньо оплачені покупцем – Кредит субрахунка 643;

- погашений податковий вексель – Кредит субрахунка 643;
- одержані сировина, матеріали, товари, послуги, у т. ч. й раніше оплачені – Дебет субрахунка 644.

Суми податкових зобов'язань із сплати ПДВ відображаються за кредитом рахунка 64 «Розрахунки з бюджетом» субрахунок 6411 «Податок на додану вартість». Суми податкового кредиту з ПДВ, на які підприємство має право зменшити податкове зобов'язання, відображаються за дебетом субрахунка 6411 «Податок на додану вартість» (табл. 8.22).

Таблиця 8.22

Бухгалтерські записи в обліку операцій з нарахування ПДВ

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Нарахований ПДВ за сумами одержаних авансів (попередньої оплати) за належні до відвантаження товари (виконані роботи, надані послуги)	311, 643	641, 361
1а	Відображення ПДВ по відображеній продукції, виконаних роботах, послугах, у т.ч. попередньо оплачених	703	643
2	Відображення ПДВ, що належить до суми попередньої оплати за сировину, товари, роботи, послуги	641, 631, 68	311, 644
2а	Відображення ПДВ, що припадає на вартість одержаних сировини, матеріалів, товарів, робіт, послуг, у т. ч. раніше оплачених	644	31,68
3	Нарахований ПДВ по відвантаженій продукції, товарах, розрахунки за які здійснені за готівку	701, 702, 703	641
3а	Відображення ПДВ у момент зарахування платежів від покупців в оплату товарів, раніше відвантажених їм	643	641
4	Відображення ПДВ у момент оплати раніше одержаних ТМЦ	641	644
5	Нарахування ПДВ по безкоштовно переданому майну (основних фондах, нематеріальних активах, сировині, продукції, товарах), роботах, послугах	742	641
6	Виданий податковий вексель на суму ПДВ в імпортних операціях	643	62
7	Погашений податковий вексель: – за строком погашення запис у поточному місяці запис у наступному місяці – раніше строку погашення (обидва раніше наведені записи здійснюються в поточному місяці)	62 641	641 643
8	Відображення ПДВ за першою операцією у бартерному контракті – відвантаження продукції, товарів, виконання робіт, послуг	701, 702,703	641
9	Відображення ПДВ під час одержання сировини, товарів, робіт, послуг за раніше здійснене відвантаження за бартером	641	361
10	Відображення ПДВ за першою операцією у бартерному контракті – одержання товарно-матеріальних цінностей, робіт, послуг	644 643	631 68
10 а	Відображення ПДВ під час відвантаження ТМЦ за раніше одержані сировину, товари, роботи, послуги	703, 701, 702, 641	643 644

На залізничному транспорті платником ПДВ є залізниця, підприємства-структурні підрозділи не є платниками ПДВ. Через це облік податку залізницею централізовано відділом бухгалтерського обліку, звіту та методології підприємств основної, підрядної та промислової діяльності залізниці (далі – Відділ обліку).

Кожне підприємство-структурний підрозділ на підставі первинних документів у порядку, передбаченому податковим законодавством з ПДВ, веде облік податкових зобов'язань і податкового кредиту, складає декларацію з ПДВ та передає її разом з повідомленням до бухгалтерії своєї служби чи безпосередньо до Відділу обліку. Підприємства, які не підпорядковані службам, здають декларації безпосередньо до фінансово-економічної служби.

У свою чергу кожна служба на підставі декларацій, наданих структурним підрозділом, складає зведену відомість, в якій підраховує суми по кожній графі й переносить отримані результати в декларацію з ПДВ, яку подає фінансово-економічній службі залізниці.

На підставі даних, отриманих від всіх служб залізниці, у фінансово-економічній службі на підставі податкових декларацій та повідомлень складається зведена декларація з ПДВ.

Підпорядкованість і порядок формування податкових зобов'язань з ПДВ наведено на рис. 8.4.



Рис. 8.4. Схема формування податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ Південною залізницею

Особливе місце серед підприємств-структурних підрозділів залізниці займає Технологічний центр з оброблення перевізних документів (далі – ТехПД). У ТехПД здійснюється облік розрахунків з клієнтами за перевезення вантажів, забезпечується повнота та своєчасність пред'явлення до сплати нарахованих платежів, а також контроль за правильністю визначення платежів за перевезення, розрахунок по яких здійснюється станціями.

Одночасно з обліком розрахунків за здійснення основної діяльності залізниці визначаються податкове зобов'язання з ПДВ, яке складає значну частину податкового зобов'язання залізниці (на лінійних підприємствах визначається податкові зобов'язання з ПДВ лише від неосновної, допоміжної діяльності).

У ТехПД здійснюється комплексна обробка перевізних документів для отримання статистичної фінансової та податкової звітності на підставі дорожніх відомостей і переліку виконаних робіт в особових рахунках платника.

Основним документом на перевезення вантажу є дорожня відомість (дорожня відомість – один з чотирьох бланків, що оформляються товарними конторами залізниці при перевезенні вантажів). Дорожня відомість супроводжує вантаж на всьому шляху слідування. Після видачі вантажу станції дорожні відомості передаються в ТехПД або фінансово-економічну службу. У ТехПД розраховують суму платежів за перевезення вантажів і транспортні послуги.

Розрахунки з вантажовідправниками і вантажоодержувачами за перевезення ТехПД ведуть у порядку планових платежів або за фактично нараховані суми. Для цього ТехПД щодня на підставі переліків залізничних документів виписують і здають в установу банку за місцем перебування підсобного дохідного рахунка зведені платіжні вимоги-доручення.

На підставі первинних документів, що приходять зі станції відправлення та прибуття вантажів, складаються переліки, інформація з яких переноситься до особового рахунка.

Особовий рахунок являє собою картку аналітичного обліку з рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Аналітичний облік розрахунків із вантажовідправниками і вантажоодержувачами в ТехПД ведеться за найменуваннями платників.

Підставою для відкриття особового рахунка є договір. На підставі договору вантажовідправникам (вантажоодержувачам) відкривається особовий рахунок з присвоєнням коду платника для обліку даних з розрахунків за надані послуги, пов'язані з перевезеннями.

Після присвоєння коду ТехПД видає клієнту довідку, в якій вказується: платник, його банківські реквізити, номер і дата присвоєного йому коду. Довідка подається для реєстрації до товарної контори станції, на якій будуть проводитися вантажні операції. Присвоєний код

проставляється в усіх перевізних документах, накопичувальних картках, відомостях подачі та прибирання вагонів.

З метою отримання нормативно-довідкової інформації та використання її при обліку розрахунків створюється база платників, до якої заносяться коди, банківські реквізити та порядок розрахунку з конкретним платником.

Після оброблення інформації в ТехПД щодобово видається касово-фінансова звітність, а саме:

- звіт за формами ФДУ-95 та ФДУ-4;
- переліки залізничних документів;
- довідки про платіжні доручення;
- довідки коригування сальдо;
- довідки сальдо клієнтури;
- особові рахунки (за необхідності);

Після закінчення звітного місяця клієнтам залізниці видаються особові рахунки платників, податкові накладні, місячні зведення про нарахування суми різних зборів і місцевих доходів.

Приклад особового рахунка клієнта наведено на рис. 8.5.

Харків ТехПД

Особовий рахунок за вересень 200X р.

4000198 219875 Платник ТОВ ТЕК “Гран-транс”

Дата	Зміст операції	Нараховано			Усього нараховано	Сплачено		Усього сплачено	Сальдо	
		з кредиту 70/3/ з ПДВ	з кредиту 70/3/ без ПДВ	з кредиту 71/5		у дебет 63/1	у дебет 31/1		дебет	кредит
<i>Сальдо початкове</i>										82820,55
8	Перевезення	10348,80		13,44	10362,24					72458,31
15	Перевезення	24371,64	1741,97		26113,61					46344,70
22	Оплачено послуги						30000,00	30000,00		76344,70
22	Перевезення	22521,24		21,13	22542,17					53802,33
23	Отримано повідомлення про взаємозалік					1000,00		1000,00		54802,33
28	Отримано повідомлення про взаємозалік					1000,00		1000,00		55802,33
29	Перевезення	43157,28	6098,68		49255,96					6546,37
30	Оплачено послуги						18000,00	18000,00		24546,37
30	Перевезення	18395,04		19,21	18414,25					6132,12
30	Перевезення	3112,80		3,84	3116,64					3015,48
	Усього	121906,8	7840,65	57,62	129805,07	2000,00	48000,00	50000,00		3015,48

Рис. 8.5. Схема особового рахунка клієнта

Наприкінці місяця на підставі особових рахунків визначається загальна сума податкових зобов'язань з ПДВ, заповнюється Книга обліку продажу товарів (робіт, послуг) та складається декларація з ПДВ, яку бухгалтерія ТехПД здає Відділу обліку. У декларації заповнюється лише розділ I «Податкові зобов'язання».

Податок на прибуток. Податок на прибуток визначається підприємством самостійно наростаючим підсумком з початку року. Він сплачується до бюджету не пізніше 20 числа місяця, наступного за звітним кварталом. За підсумками першого та другого місяців кварталу підприємства сплачують авансові внески податку на прибуток (до 20 числа наступного місяця).

Нарахування податку на прибуток в обліку відображається записом:

Дебет рахунка 98 «Податок на прибуток»;

Кредит субрахунка 6410 «Податок з прибутку»

із списанням наприкінці місяця витрат по податку на прибуток на фінансовий результат:

Дебет рахунка 79 «Фінансові результати»;

Кредит рахунка 98 «Податок на прибуток».

На суму перерахувань за авансовими внесками та за завершальним розрахунком за звітний період робиться запис:

Дебет субрахунка 6410 «Податок з прибутку»;

Кредит субрахунка 311 «Поточний рахунок у національній валюті».

Плата за землю. Суб'єктами плати за землю (платниками) є власники землі та землекористувачі, у тому числі орендарі, а об'єктом оподаткування – земельна ділянка, що знаходиться у власності або користуванні, у тому числі на умовах оренди. При цьому право власності або користування повинно бути підтверджене відповідними документами, а також повинні бути у наявності документи, де вказана площа земельної ділянки.

Обчислення плати за користування землею протягом року здійснюється множенням площі земельної ділянки на диференційовану або середню (якщо диференційована не встановлена) ставку плати за землю. Диференційована ставка встановлюється органами влади того населеного пункту, де знаходиться платник. Сплата здійснюється щоквартально до 15 числа місяця, наступного за минулим кварталом. При цьому платежі, що внесені до подання розрахунку, можуть вважатися авансовими.

Звіт надається у відповідну державну податкову інспекцію за місцезнаходженням платника податку. Строк подання звіту – 1 лютого звітного року.

Відображення нарахування та перерахування цього податку в бухгалтерському обліку здійснюється відповідно до листа Мінфіну України від 02.11.1992 р. № 18-4141 (зі змінами та доповненнями):

нарахування – Дебет рахунка 92 Кредит субрахунка 641 (відповідний субрахунок) – з віднесенням до валових витрат підприємства;

перерахування – Дебет субрахунка 641 (відповідний субрахунок)
Кредит субрахунка 311.

Збір за спеціальне використання водних ресурсів. Відповідно до діючого законодавства джерела водних ресурсів – це поверхневі, підземні води, а також води з водогосподарчих систем.

Згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 8.02.1997 р. платниками за воду є суб'єкти підприємницької діяльності, які використовують воду на потреби виробництва.

Для визначення розміру збору води під час використання поверхневих або підземних водозборів на підприємствах наявні водовимірювальні пристрої.

Дані, що знімаються з цих пристроїв, повинні заноситися до спеціального журналу. Крім того, територіальними органами Мінекобезпеки підприємствам виділяються річні ліміти водопостачання.

Для підприємств, водопостачання яких здійснюється з водогосподарчих систем, ліміти водопостачання встановлюються водопостачальницькими організаціями, наявність водовимірювальних пристроїв при цьому також обов'язкова.

Одержавши дані з водопостачання за звітний період, бухгалтер порівнює їх з наявними лімітами і, якщо обсяг водопостачання не перевищує ліміту, помножує фактичний обсяг водопостачання на ставку збору. Якщо обсяг водопостачання перевищує ліміт, то розмір водопостачання в межах ліміту треба помножити на ставку збору, а позалімітний обсяг – на ставку збору, збільшену в 5 разів.

У бухгалтерському обліку дані операції відображаються таким чином:

1. За споживання у межах ліміту – нарахування: Дебет рахунків 23, 92, 93 Кредит субрахунка 641 (відповідний субрахунок); перерахування: Дебет рахунка 68 (відповідний субрахунок) Кредит рахунка 51.

2. За наявності понадлімітного водопостачання – нарахування: Дебет субрахунка 949 Кредит субрахунка 641 (відповідний субрахунок).

Дана звітність здається до податкової інспекції за місцезнаходженням платника щоквартально не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним кварталом.

Акцизний збір – це непрямий податок на окремі товари, визначені чинним законодавством як підакцизні, що включається до ціни цих товарів.

Порядок обчислення та сплати акцизного збору (АЗ) регламентується Декретом Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 26.12.1992 р. N 18-92 (зі змінами і доповненнями) та окремими законодавчими актами.

База для обчислення акцизного збору визначається залежно від виду його ставки, що застосовується:

- якщо за ставкою у відсотках до обороту з продажу, то базою є вартість товарів, визначена за встановленими максимальними роздрібними

цінами, без ПДВ та АЗ (але не менша від митної вартості таких товарів з урахуванням суми ввізного мита без ПДВ та АЗ);

- якщо за ставкою у твердих сумах з одиниці товару, то базою є вага, об'єм, кількість або інші натуральні показники, вказані у фізичних одиницях вимірювання.

Акцизний збір може визначатися за ставками, види яких передбачені згаданим вище Декретом, а саме:

1) у відсотках до обороту з продажу товарів за встановленими імпортерами максимальними роздрібними цінами, при цьому сума АЗ, яка підлягає сплаті, розраховується за формулою

$$Ca = B \cdot A : 100 \%, \quad (8.2)$$

де Ca – сума акцизного збору;

B – вартість товару за встановленою імпортером максимальною роздрібною ціною, без ПДВ та АЗ, але не менша від митної вартості з урахуванням ввізного мита;

A – ставка акцизного збору;

2) у твердих сумах з одиниці товару, при цьому сума АЗ, що підлягає сплаті, обчислюється за формулою

$$Ca = H \cdot A, \quad (8.3)$$

де H – кількість товару у фізичних одиницях вимірювання, визначених відповідним законом;

3) одночасно за двома ставками – у відсотках до обороту з продажу і в твердих сумах з одиниці товару;

4) комбіновано, тобто за ставками у відсотках до обороту з ціни реалізації, але не менше установленної твердої суми з одиниці реалізованого товару (продукції).

Облік розрахунків з бюджетом з нарахування акцизного збору ведеться на субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами, на якому відкрито субрахунок 6420 «Акцизний збір».

У бухгалтерському обліку джерелом нарахування акцизного збору може бути:

- при імпорті підакцизних товарів - первісна вартість запасів згідно з п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» або первісна вартість об'єкта основних засобів відповідно до п. 8 П(С)БО 7 «Основні засоби»;

- при реалізації підакцизної продукції виробником - дохід підприємства.

Приклад

Залізниця придбала за договором купівлі-продажу в підприємства-нерезидента транспортний засіб, який буде використовуватися як об'єкт

основних засобів. Вартість транспортного засобу становить 20 000 євро. Робочий об'єм двигуна – 2 000 см³. При митному оформленні були сплачені митні платежі:

- митний збір - 0,2 % митної вартості товару;
- ввізне мито - 0,6 євро за 1 см³;
- акцизний збір - 0,2 євро за 1 см³;
- ПДВ - 20 %.

На дату попереднього декларування автомобіля курс НБУ за 1 євро склав 10,35 грн.

Операції, пов'язані з придбанням автомобіля, у бухгалтерському обліку слід відобразити записами:

1. Перераховано кошти на депозитний рахунок митниці для попереднього декларування товару:

- митний збір (EUR 20 000 * 10,35 грн x 0,2 %):

Дебет субрахунка 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» - 414;

Кредит субрахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті» – 414;

- ввізне мито (EUR 0,6 Ч 2 000 см³ Ч 10,35 грн):

Дебет субрахунка 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» – 12420;

Кредит субрахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті» – 12420;

- акцизний збір (EUR 0,2 Ч 2000 см³ Ч 10,35 грн):

Дебет субрахунка 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» – 4140;

Кредит субрахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті» – 4140;

- ПДВ (EUR 20 000 Ч 10,35 грн + 12420 грн + 4140 грн) Ч 20 %:

Дебет субрахунка 641/ПДВ «Розрахунки за податками/ПДВ» – 44712;

Кредит субрахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті» – 44712.

2. Віднесені на первісну вартість основних засобів: митний збір, мито та - акцизний збір:

Дебет субрахунка 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» - 16974;

Кредит субрахунка 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» -16974.

Складність обліку у виробника підакцизних товарів зводиться до відображення податкових зобов'язань з акцизного збору за датою їх виникнення, тобто за датою першої події: передоплати або відвантаження. Облік здійснюється аналогічно обліку ПДВ. При цьому слід відкрити окремий субрахунок другого порядку на субрахунку 643/АЗ «Податкові зобов'язання з акцизного збору».

Приклад

Підакцизна продукція реалізована покупцю за 12000 грн, у т. ч. ПДВ - 2000 грн, акцизний збір - 3000 грн.

Варіант 1: перша подія - відвантаження.

1. Відвантажено підакцизну продукцію:

Дебет субрахунка 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» - 12000;

Кредит субрахунка 701 «Дохід від реалізації продукції» -12000.

Одночасно на суму ПДВ:

Дебет субрахунка 701 «Дохід від реалізації готової продукції» - 2000;

Кредит субрахунка 641/ПДВ «Розрахунки за податками/ПДВ» - 2000.

2. Нараховано акцизний збір:

Дебет субрахунка 701 «Дохід від реалізації готової продукції» - 3000;

Кредит субрахунка 642/АЗ «Розрахунки з акцизного збору»-3000.

3. Списано реалізовану продукцію:

Дебет субрахунка 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» - 6000;

Кредит субрахунка 26 «Готова продукція» - 6000.

4. Отримано оплату за відвантажену до оплати продукцію:

Дебет субрахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті» - 12000;

Кредит субрахунка 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» - 12000.

Варіант 2: перша подія – оплата.

1. Надійшла передоплата за підакцизну продукцію:

Дебет субрахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті» - 12000;

Кредит субрахунка 681 «Розрахунки за авансами одержаними» - 12000.

Одночасно на суму податкового зобов'язання ПДВ:

Дебет субрахунка 643/ПДВ «Податкові зобов'язання з ПДВ» - 2000;

Кредит субрахунка 641/ПДВ «Розрахунки за податками/ПДВ» - 2000.

2. Відображено податкове зобов'язання з акцизного збору в сумі передоплати:

Дебет субрахунка 643/АЗ «Податкові зобов'язання з акцизного збору» - 3000;

Кредит субрахунка 642/АЗ «Розрахунки з акцизного збору» - 3000.

3. Відвантажено попередньо оплачену підакцизну продукцію:

Дебет субрахунка 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» - 12000;

Кредит субрахунка 701 «Дохід від реалізації продукції» - 12000.

4. Списано податкове зобов'язання з ПДВ:

Дебет субрахунка 701 «Дохід від реалізації готової продукції» - 2000;

Кредит субрахунка 643/ПДВ «Податкові зобов'язання з ПДВ» -2000.

5. Списано податкове зобов'язання з акцизного збору:

Дебет субрахунка 701 «Дохід від реалізації готової продукції» - 3000;

Кредит субрахунка 643/АЗ «Податкові зобов'язання з акцизного збору» - 3000.

6. Списано реалізовану продукцію:

Дебет субрахунка 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» - 6000;

Кредит субрахунка 26 «Готова продукція» - 6000.

7. Здійснено взаємозалік заборгованостей:

Дебет субрахунка 681 «Розрахунки за авансами одержаними» - 12000;

Кредит субрахунка 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» - 12000.

8. Перераховано акцизний збір у сумі нарахованих податкових зобов'язань:

Дебет субрахунка 642/АЗ «Розрахунки з акцизного збору» - 3000;

Кредит субрахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті» - 3000.

Плата за землю (орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності) - це податок на володіння та користування землею, який стягується з юридичних та фізичних осіб.

Плата за землю запроваджується з метою формування джерела коштів для фінансування заходів щодо раціонального використання та охорони земель, підвищення родючості ґрунтів, відшкодування витрат власників землі і землекористувачів, пов'язаних з господарюванням на землях гіршої якості, ведення земельного кадастру, здійснення

землеустрою та моніторингу земель, проведення земельної реформи та розвитку інфраструктури населених пунктів.

Збір за забруднення навколишнього природного середовища - це загальнодержавний збір за користування природними ресурсами, який устанавлюється з метою відшкодування витрат на відновлення навколишнього середовища.

Збір за забруднення навколишнього природного середовища стягується:

- за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними та пересувними джерелами забруднення;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів.

8.4.4. Облік забезпечень і непередбачених зобов'язань

Облік заборгованості по виплатах відпусток. Працівники підприємств мають право на щорічну оплачувану відпустку. Питання державних гарантій і відносин, пов'язані з мінімальною тривалістю відпочинку та оплачуваною щорічною відпусткою, а також інші умови реалізації цього права, як зазначається в Конституції, визначаються чинним законодавством: Кодексом законів про працю України (КЗпП), Законом України «Про відпустки» від 15.11.96 р. № 504/96 - ВР, іншими законами і нормативними актами України. Відповідно до ст. 74 КЗпП усім працівникам надаються щорічні відпустки зі збереженням місця роботи і середнього заробітку. У свою чергу Закон встановлює умови, тривалість і порядок їх надання для відновлення працездатності, поліпшення здоров'я, а також для виховання дітей, задоволення власних життєво важливих потреб та інтересів, всебічного розвитку особистості.

Витрати, пов'язані з оплатою щорічних основних і додаткових відпусток, а також навчальних і творчих оплачуваних відпусток, передбачених законодавчо, здійснюється за рахунок коштів підприємств.

Для розрахунку сум відпускних виплат працівникам використовується середня заробітна плата, що визначається відповідно до Порядку обчислення середньої заробітної плати. Обчислення середньої заробітної плати для оплати часу щорічних основної і додаткових відпусток або виплати компенсації за невикористану відпустку, відпусток, пов'язаних з навчанням без відриву від виробництва, творчих відпусток проводиться виходячи з виплат за останні 12 календарних місяців роботи, що передували місяцю надання відпустки.

Працівнику, який відпрацював на підприємстві менше року, середня заробітна плата обчислюється виходячи з виплат за фактичний час роботи, тобто з 1 числа місяця після оформлення на роботу до 1 числа місяця, у якому надається відпустка.

До складу виплат, що враховуються для розрахунку відпускних, включаються:

- основна заробітна плата;
- доплати і надбавки (за понадурочну роботу, за роботу в нічний час, вислугу років тощо);
- виробничі премії;
- одноразова винагорода за підсумками роботи за рік і за вислугу років (включається до середнього заробітку шляхом додавання до заробітку кожного місяця розрахункового періоду 1/12 винагороди, нарахованої в поточному році за попередній календарний рік);
- виплати за час, протягом якого за працівником зберігався середній заробіток (наприклад, час відрядження);
- допомога з тимчасової непрацездатності.

Розрахунок відпускних провадиться за такою формулою:

$$V=H \cdot K \cdot N/(12(D - S)), \quad (8.4)$$

де V - сума відпускних;

H - сумарний заробіток працівника за останні 12 місяців, що враховується для розрахунку (або за менший фактично відпрацьований період);

K - число днів щорічної основної відпустки;

N - кількість відпрацьованих повних місяців періоду. Для розрахунку тривалості відпустки повним вважається місяць, у якому працівник відпрацював 15 і більше календарних днів;

D - кількість днів у році (або меншому фактично відпрацьованому періоді);

S - кількість святкових і неробочих днів, передбачених законодавством у фактично відпрацьованому періоді (протягом року – 10 днів).

Приклад

Загальний заробіток працівника, якому належить щорічна основна відпустка тривалістю 24 календарні дні, за останні 12 місяців склав 1600 грн. Однак у розрахунковому періоді з 1 червня 2006 р. по 31 травня 2007 р. він працював у такому режимі:

з 1 червня по 31 грудня - по три дні на тиждень;

з 1 січня по 16 лютого 2007 р. - знаходився у відпустці без збереження заробітної плати за згодою сторін;

з 17 лютого по 31 травня - повний робочий тиждень.

Кількість календарних днів праці у розрахунковому періоді складає 250 днів. Тобто з 365 календарних днів року виключаються 10 святкових і неробочих днів, 60 робочих днів, у які працівник не працював при скороченому режимі роботи, і 45 днів, протягом яких він знаходився у

відпустці без збереження заробітної плати. У цьому випадку сума відпускних складе $1600\text{Ч}24\text{Ч}12/(12\text{Ч}250)=153,6$ (грн).

Відображення нарахування і виплати відпускних у бухгалтерському обліку є аналогічним відображенню нарахування і виплати заробітної плати.

З метою рівномірного включення витрат на оплату відпусток до складу поточних витрат підприємство може резервувати кошти для забезпечення майбутніх платежів. При цьому для забезпечення майбутніх виплат відпусток щомісяця резервуються кошти. Сума забезпечення визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

Припустимо, що компанія виплачує щомісяця 10000 грн у вигляді заробітної плати. Оплата відпусток складає 9 % заробітної плати працівників. Розрахунок витрат з виплати відпусток здійснюється так: $10000\text{Ч}9\% = 900$ (грн).

Запис для обліку витрат зі створення резерву на виплату відпусток за місяць:

Дебет рахунка 23 «Виробництво» (або інші витратні рахунки) – 900;
Кредит субрахунка 471 «Забезпечення виплат відпусток» - 900.

Субрахунок 471 призначений для обліку руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам. При резервуванні коштів на забезпечення виплат відпусток враховують також збори на пенсійне страхування, соціальне страхування та ін.

При нарахуванні виплат відпусток за рахунок утвореного резерву здійснюється проводка:

Дебет субрахунка 471 «Забезпечення виплат відпусток»;
Кредит субрахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою».

Коли працівник отримує плату за відпустку, дебетується субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою» та кредитується рахунок 30 «Каса».

Облік гарантійних зобов'язань. Якщо підприємство під час продажу надає гарантію на свою продукцію, то зобов'язання існує протягом всього терміну гарантії. Суму гарантії відображають за дебетом витратних рахунків у тому періоді, в якому була здійснена реалізація, оскільки гарантія є якісною характеристикою товару і одною з заохочувальних причин здійснити покупку. З попереднього досвіду можна розрахувати частку продажу товарів, на яку припадають витрати на гарантійний ремонт.

Приклад

Підприємство поставляє залізницям запасні частини з гарантією на 1 рік. Враховуючи наявний досвід, відомо, що витрати на гарантійне обслуговування щороку становлять приблизно 4 % продажу. Протягом березня 2007 р. було реалізовано товару на суму 100000 грн.

Отже, витрати на гарантійне обслуговування будуть відображені в сумі 4 000 грн.

Наприкінці березня будуть зроблені такі записи:

Дебет рахунка 93 «Витрати на збут» - 4 000;

Кредит субрахунка 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» - 4000.

На субрахунку 473 ведеться облік зарезервованих коштів на проведення гарантійного обслуговування.

Коли до підприємства звертаються із гарантійним обслуговуванням, то вартість робіт відображають з дебетом рахунка 473.

Отже, оцінка забезпечень може бути визначена розрахунковим шляхом. Забороняється створювати забезпечення на покриття майбутніх збитків. Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно створене.

Облік непередбачених зобов'язань. Фактично це неіснуючі зобов'язання. Тим не менше вони є потенційними зобов'язаннями, тому що залежать від майбутньої події.

Приклад

Проти підприємства відкрита кримінальна справа за забруднення навколишнього середовища. Збитки оцінюються в 1 000 000 грн. Імовірність того, що підприємство визнають невинним, невелика. Тому непередбачене зобов'язання в цьому випадку - 1 000 000 грн.

Непередбачені зобов'язання також виникають у випадках, коли залізниця виступає гарантом по відношенню до іншого підприємства, яке отримало кредит, і в даний час існує мала ймовірність погашення цього кредиту цим підприємством.

Непередбачені зобов'язання відображаються на позабалансових рахунках за обліковою оцінкою.

8.4.5. Облік доходів майбутніх періодів

Як окремий вид зобов'язань у бухгалтерському обліку можна виділити доходи майбутніх періодів. До складу доходів майбутніх періодів включаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів. Інформація про такі доходи тимчасово, до їх визнання у Звіті про фінансові результати в майбутніх періодах, відображається в окремому розділі пасиву Балансу.

До доходів майбутніх періодів відносять доходи у вигляді:

- одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі);
- передплати на газети, журнали, періодичні та довідкові видання;
- торгу від продажу квитків транспортних і театральних-видовищних підприємств;

- абонентної плати за користування засобами зв'язку тощо. Для обліку доходів майбутніх періодів призначений рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів». За кредитом цього рахунка відображається сума одержаних доходів майбутніх періодів, за дебетом - їх списання на відповідні рахунки обліку доходів та включення до складу доходів звітного періоду.

Приклад

Залізничний підрозділ – дистанція сигналізації та зв'язку (ШЧ) надає телекомунікаційні послуги. 10 березня було укладено новий договір абонентського обслуговування і отримано авансовий платіж в розмірі 120 грн. За лютий абонентом було здійснено дзвінків на 90 грн.

В обліку слід зробити такі проводки:

1. 10 березня - отримана попередня оплата від абонента:

Дебет субрахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті» - 120;

Кредит рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів» - 120;

одночасно на суму ПДВ:

Дебет субрахунка 643 «Податкові зобов'язання» - 20;

Кредит субрахунка 641 «Розрахунки за податками» - 20.

2. 31 березня - визнання (нарахування) доходу на звітну дату:

Дебет рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів» - 90;

Кредит субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» - 90;

одночасно на суму ПДВ:

Дебет субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» - 15;

Кредит субрахунка 643 «Податкові зобов'язання» - 15.

Для узагальнення інформації про довгострокові і поточні зобов'язання, забезпечення і непередбачені зобов'язання підприємства використовують регістри: Журнал 2 (за кредитом рахунків 50, 60);

Журнал 3 (розділ I - за кредитом рахунків 51, 62, 63, 68; розділ II за кредитом рахунків 52, 54, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69);

Журнал 5 (розділ III - за кредитом рахунків 65, 66)

або Журнал 5 А (розділ III А - за кредитом рахунків 65, 66, 81, 82;

розділ III Б - за кредитом рахунків 65, 66);

Журнал 7 (за кредитом рахунків 47);

Відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками 3.3;

Відомість аналітичного обліку виданих та отриманих векселів 3.4;

Відомість аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями 3.5;

Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом 3.6;
Відомість аналітичних даних рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

Контрольні питання

1. У результаті яких подій можуть виникати зобов'язання?
2. За якими критеріями визнаються та оцінюються зобов'язання?
3. Як класифікують зобов'язання?
4. Що належить до довгострокових зобов'язань?
5. Розкрийте порядок нарахування та виплати дивідендів.
6. Як відображаються в балансі поточні зобов'язання?
7. У яких випадках виникають курсові різниці при розрахунках?
8. На якому бухгалтерському рахунку обліковуються поточні зобов'язання?
9. Якими первинними документами оформлюються розрахунки по товарних операціях?
10. За якими правилами відбувається розкриття інформації про зобов'язання в примітках до фінансової звітності?

Розділ 9. ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ

9.1. Значення та види фінансової звітності

На кожному підприємстві обліковий процес обов'язково завершується складанням звітності на основні узагальнення поточних даних з метою одержання вартісних економічних показників, необхідних для управління.

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

В Україні склалась система звітності, яку можна поділити за різними напрямками (рис. 9.1).

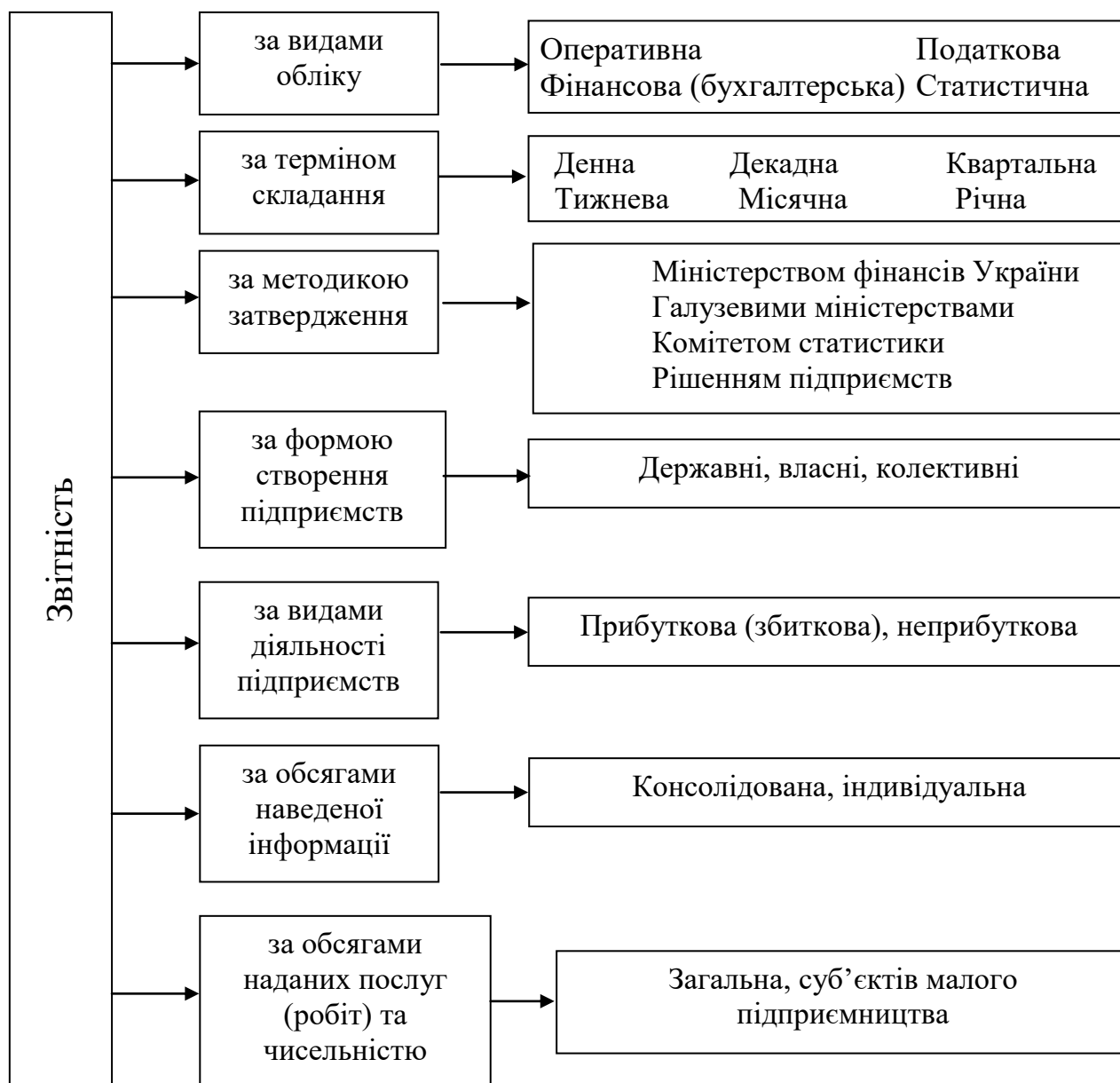


Рис. 9.1. Система звітності в Україні

Оперативна звітність – це документи, які отримують на заключному етапі оперативного обліку. Розробляється та затверджується така звітність на конкретному підприємстві, вона характеризує окремі господарські операції, може бути індивідуальною, диференційованою та ін. З такою звітністю працюють керівники середнього рівня. Основним завданням такої звітності є надання інформації для прийняття рішень на поточний період.

Фінансова звітність – документи, що містять інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, про рух коштів підприємства за звітний період. Слід звернути увагу на те, що в Україні фінансова звітність – система взаємопов'язаних узагальнених показників, що відбивають фінансовий стан підприємства на визначену дату і результати його діяльності за звітний період і базуються на бухгалтерському обліку підприємства (Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність»). Така звітність єдина для всіх суб'єктів господарювання і з нею працюють керівники, замовники, постачальники, банки та ін.

Податкова звітність – звітність, в якій наведено показники: валовий дохід, валові витрати, амортизація та прибуток (збиток) діяльності підприємства. Податкова звітність представлена у вигляді документів «Декларація на прибуток», «Декларація на додану вартість», які подаються до податкової служби.

Статистична звітність – документи, які містять сукупність статистичних даних про роботу підприємства та здаються в затверджені терміни до статистичних організацій. Документи складаються за спеціальними формами, які розробляє та затверджує Державний комітет зі статистики.

Порядок надання фінансової звітності користувачам визначається чинним законодавством.

Фінансова звітність забезпечує інформацією потреби користувачів:

- у придбанні, продажу цінних паперів і володінні ними;
- участі в капіталах підприємства;
- оцінці якості управління;
- оцінці здатності підприємства своєчасно використовувати свої зобов'язання;
- забезпеченості зобов'язань підприємства;
- визначенні суми дивідендів, які належить розподілити;
- регулюванні діяльності підприємства тощо.

На залізницях існує загальнодержавна та галузева фінансова звітність. Загальнодержавна звітність складається з балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал і Примітки до звітів.

На залізничному транспорті, як і в інших галузях народного господарства України, звітність підприємств базується на єдиних методологічних принципах організації та ведення бухгалтерського обліку,

а також складання фінансової звітності відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” та П(С)БО.

Елементи фінансових звітів формують статті. Звітний період для складання фінансової звітності – календарний рік. Проміжну (місячну, квартальну) звітність, що охоплює певний період, складають наростаючим підсумком від початку звітного року.

Якісними характеристиками фінансової звітності є:

– зрозумілість — інформація, яка надається у фінансових звітах, має бути зрозумілою та розрахованою на однозначне її тлумачення користувачами за наявності в них достатніх знань і зацікавленості в сприйнятті цієї інформації;

– доречність — фінансова звітність має містити лише доречну інформацію, що впливає на прийняття рішень користувачами, дає можливість вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені в минулому;

– достовірність — фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо в ній немає помилок і викривлень, які можуть вплинути на рішення користувачів звітності;

– порівнюваність — фінансова звітність має надавати можливість користувачам порівнювати: фінансові звіти підприємства за різні періоди; фінансові звіти різних підприємств. Передумовою порівнюваності є наведення відповідної інформації попереднього періоду й розкриття інформації про облікову політику та її зміни.

Облікова політика — сукупність принципів, методів і процедур, які підприємство використовує для складання й подання фінансової звітності.

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:

- автономності підприємства - підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від власників. Тому особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

- неперервності діяльності — передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме;

- періодичності - передбачає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;

- історичної (фактичної) собівартості — визначає пріоритет оцінки активів виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

- нарахування та відповідності доходів і витрат — згідно з ним для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи й витрати відображаються в обліку та звітності

в момент їхнього виникнення незалежно від часу надходження та сплати грошей;

- повного висвітлення — фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки події, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її підставі;

- послідовності — постійне (з року в рік) здійснення підприємством обраної облікової політики. Її зміна має бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

- обачності — методи оцінки, застосовані в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат та завищенню оцінки доходів і активів підприємства;

- превалювання змісту над формою — операції мають обліковуватися відповідно до їхньої суті, а не лише виходячи з юридичної форми;

- єдиного грошового вимірника — вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Підприємства-структурні підрозділи, які входять до зведеного балансу основної діяльності залізничного транспорту, складають і подають фінансову звітність у такому обсязі: Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки до річного фінансового звіту, ф. № 10-зал. “Звіт про доходи і витрати підприємств основної діяльності залізничного транспорту”. Строки подання фінансової звітності Укрзалізницею, для підприємств безпосереднього підпорядкування, встановлені в додатку 1 до облікової політики (затвердженої Наказом Укрзалізниці від 19.01.2000 р. № 17-Ц “Облікова політика Укрзалізниці”).

Укрзалізниця складає фінансову звітність з таких видів діяльності:

- основна діяльність підприємств залізничного транспорту;
- основна діяльність промисловості залізничного транспорту;
- основна діяльність промисловості;
- основна діяльність проектно-вишукувальних організацій;
- капітальне будівництво;
- основна діяльність підприємств і організацій торгівлі (громадське харчування);

- основна діяльність наукових організацій;
- основна діяльність з виробництва сільськогосподарської продукції;

- діяльність інших підприємств і організацій.

Методичні рекомендації з застосування на залізничному транспорті П(С)БО “Загальні вимоги до фінансової звітності” затверджені Наказом Укрзалізниці від 22.12.1999 р. № 362-Ц.

9.2. Баланс – основна форма фінансової звітності

Дані рекомендації розроблені згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. №996-XIV та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 "Баланс", затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 та зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 21.06.1999 р. за № 396/3689.

Методичні рекомендації з застосування П(С)БО 2 "Баланс" визначають зміст і форму балансу та загальні вимоги до розкриття його статей.

Ці Методичні рекомендації слід застосовувати до балансів підприємств та організацій залізничного транспорту.

Терміни, що використовуються в цих Методичних рекомендаціях, мають таке значення.

Активи на залізничному транспорті – це ресурси, отримані підприємствами залізничного транспорту в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до збільшення економічних вигод у майбутньому.

Розрізняють активи оборотні і необоротні.

Оборотні активи - кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу. На залізничному транспорті до оборотних активів належить запаси (основні та допоміжні матеріали, малоцінні предмети та інвентар, готова продукція для реалізації; незавершене виробництво, тварини на вирощуванні і відгодівлі і т. д.), дебіторська заборгованість, кошти та їх еквіваленти, поточні фінансові інвестиції та ін.

Необоротні активи - всі активи, що не є оборотними.

До необоротних активів належать основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, незавершене будівництво, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи та ін.

Власний капітал – частка в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

На залізничному транспорті до складу власного капіталу включаються статутний фонд, дооцінка активів, безкоштовно одержані активи, нерозподілений прибуток та інший додатковий капітал.

Зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

До зобов'язань належать довгострокові і короткострокові кредити банків, кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, поточні зобов'язання за розрахунками та інші зобов'язання.

Довгострокові зобов'язання - всі зобов'язання, які не будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Поточні зобов'язання - зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Еквіваленти коштів - короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються в певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Фінансові інвестиції - активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора. Інвестиції можуть бути довгостроковими і поточними.

Пов'язані сторони - особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною.

Операційний цикл - проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Баланс - звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал. Баланс - це один із елементів методу бухгалтерського обліку і важлива форма фінансової звітності, в якій відображається вартість майна підприємства в цілому по активах і сума вкладеного в це майно власного та позиченого капіталу по пасивах.

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

Баланс – це двостороння таблиця, яка складається з активу і пасиву.

Актив балансу складається з таких розділів:

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

Пасив балансу складається з п'яти розділів:

1. Власний капітал.
2. Забезпечення наступних виплат і платежів.
3. Довгострокові зобов'язання.
4. Поточні зобов'язання.
5. Доходи майбутніх періодів.

До кожного розділу балансу входять окремі статті. Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо відповідає таким критеріям:

- існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею;
- оцінка статті може бути достовірно визначеною.

Згортання статей активів і зобов'язань є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами).

Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу.

Зміст статей і порядок складання балансу

У статті "Нематеріальні активи" відображається вартість активів, які не мають матеріальної форми 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. До складу нематеріальних активів належать: право власності на винахід, корисну модель, промисловий зразок, знаки для товарів і послуг, фірмове найменування, програми для ЕОМ, бази даних, науково-технічна інформація, авторське право, право користування земельною ділянкою, надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище, економічні вигоди від користування монопольним станом ринку, право на використання економічних та інших привілеїв, гудвіл, інші нематеріальні активи, які враховуються на рахунку 12 "Нематеріальні активи". У цій статті наводяться окремо первісна та залишкова вартість нематеріальних активів, а також нарахована у встановленому порядку сума зносу на субрахунку 133 "Знос необоротних активів". Залишкова вартість визначається як різниця між первісною вартістю і сумою зносу, яка наводиться в дужках.

У статті "Незавершене будівництво" відображається вартість незавершених капітальних інвестицій у будівництво, створення, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання необоротних активів (включаючи необоротні матеріальні активи, призначені для заміни діючих, і устаткування для монтажу), що здійснюються підприємством, а також авансові платежі для фінансування капітального будівництва. Для обліку таких операцій застосовується рахунок "Капітальні інвестиції" і субрахунок 1515 "Аванси підрядникам".

У статті "Основні засоби" наводиться вартість власних основних засобів як діючих, так і тих, що знаходяться на консервації, у запасі, передані в оперативну оренду та отримані на умовах фінансового лізингу і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів згідно з відповідними положеннями. Вартість цих об'єктів обліковується на рахунку 10 "Основні засоби". У цій статті також наводиться вартість інших необоротних матеріальних активів, які обліковуються на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи". До них належать малоцінні та швидкозношувані предмети, строк експлуатації яких перевищує один рік, тимчасові нетитульні споруди, предмети прокату і т. д.

У даній статті наводяться окремо первісна (переоцінена) вартість, сума зносу (у дужках), облік якої ведеться на відповідних субрахунках

рахунка 13 "Знос необоротних активів", та їх залишкова вартість. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу.

У статті "Довгострокові фінансові інвестиції" відображаються довгострокові (на період більше одного року) інвестиції підприємства в дохідні активи інших підприємств, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізованими в будь-який момент. Облік цих інвестицій ведеться на рахунку 14 "Довгострокові фінансові інвестиції". У цій статті виділяються фінансові інвестиції, які згідно з відповідними положеннями (стандартами) обліковуються методом участі в капіталі.

У статті "Довгострокова дебіторська заборгованість" показуються заборгованість фізичних та юридичних осіб за майно з фінансової оренди, довгострокові векселі одержані та інша дебіторська заборгованість, яка буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу. Облік довгострокової дебіторської заборгованості ведеться на рахунку 16 "Довгострокова дебіторська заборгованість".

У статті "Відстрочені податкові активи" відображається сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах внаслідок тимчасової різниці при визначенні податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку та на підставі податкової декларації і обліковується на рахунку 17 "Відстрочені податкові активи".

У статті "Інші необоротні активи" наводяться суми необоротних активів, що враховуються на рахунку 18 "Інші необоротні активи" і не можуть бути включені до наведених вище статей розділу "Необоротні активи". У цій статті також відображаються кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу внаслідок обмежень (наприклад заблокування рахунка).

У статті "Виробничі запаси" показується вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, колісних пар, запасних частин, тари, будівельних матеріалів, матеріалів верхньої будови колії, мастильних та інших матеріалів, призначених для використання у ході нормального операційного циклу, що обліковуються на рахунку 20 "Виробничі запаси". У цьому рядку також відображаються малоцінні та швидкозношувані предмети, строк експлуатації яких менше одного року і облік яких ведеться на рахунку 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети".

У статті "Тварини на вирошуванні та відгодівлі" відображається вартість дорослих тварин на відгодівлі і в нагулі, птиці, звірів, кроликів, дорослих тварин, вибракуваних з основного стада для реалізації, молодняку тварин і службових собак. Облік ведеться на однойменному рахунку 21.

У статті "Незавершене виробництво" показуються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), облік яких ведеться на рахунку 23 "Виробництво". Тут також відображається вартість напівфабрикатів власного виробництва, які обліковуються на рахунку 25 "Напівфабрикати".

У статті "Готова продукція" показуються запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам. Продукція, яка не відповідає наведеним вимогам (крім браку), та роботи, які не прийняті замовником, показуються у складі незавершеного виробництва. Це сальдо по рахунках 26 "Готова продукція" і 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва".

У статті "Товари" показується без суми торгових націнок вартість товарів, придбаних підприємством для наступного продажу, що обліковуються на рахунку 28 "Товари", де передбачений регулюючий субрахунок 285 "Торгова націнка".

У статті "Векселі одержані" показується заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантаженою продукцією (товари), інші активи, виконані роботи та надані послуги, яка забезпечена короткостроковими векселями, облік яких ведеться на рахунку 34 "Короткострокові векселі одержані".

У статті "Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги" відображається заборгованість покупців і замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги, яка обліковується на рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", крім заборгованості, яка забезпечена короткостроковими векселями. Ця заборгованість відображається в балансі в трьох рядках: первісна вартість, резерв сумнівних боргів і чиста реалізаційна вартість. У підсумок балансу включається чиста реалізаційна вартість, яка визначається шляхом вирахування з первісної вартості дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів, бухгалтерський облік якого ведеться на рахунку 38 "Резерв сумнівних боргів". Сума резерву сумнівних боргів наводиться в дужках.

У статті "Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом" показується дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету, яка обліковується на субрахунках 641 "Розрахунки за податками" і 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами".

У статті "Дебіторська заборгованість за виданими авансами" показується сума авансів (крім тих, що включені до рядка 020), виданих іншим підприємствам у рахунок наступних платежів. Облік виданих авансів ведеться на субрахунку 371 "Розрахунки за виданими авансами" в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг).

У статті "Дебіторська заборгованість з нарахованих доходів" показується сума нарахованих дивідендів, відсотків, роялті тощо, які підлягають надходженню. Їх облік ведеться на субрахунку 373 "Розрахунки за нарахованими доходами".

У статті "Дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків" показуються суми внутрішньогосподарських розрахунків, облік яких ведеться на субрахунку 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки", і внутрішньовідомчих розрахунків, які обліковуються на субрахунку 682 "Внутрішні розрахунки".

У статті "Інша поточна дебіторська заборгованість" показується заборгованість дебіторів по рахунках 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки з оплати праці" і 68 "Розрахунки за іншими операціями", яка не була включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів. У цій статті відображаються суми дебіторської заборгованості, які не можуть бути включені до інших статей балансу.

У статті "Поточні фінансові інвестиції" відображаються фінансові інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які вільно можуть бути реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів) і обліковуються на субрахунку 352 "Інші поточні фінансові інвестиції".

У статті "Кошти та їх еквіваленти" відображаються кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій, а також еквіваленти коштів. У цій статті окремо наводяться кошти в національній та іноземній валютах. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу внаслідок обмежень (наприклад, заблокування рахунка), слід виключати зі складу оборотних активів та відображати як необоротні активи в статті "Інші необоротні активи". Для обліку коштів на залізничному транспорті використовуються рахунки: 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", 33 "Інші кошти" і субрахунок 351 "Еквіваленти коштів".

У статті "Інші оборотні активи" відображаються суми оборотних активів, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу "Оборотні активи", зокрема субрахунок 644 "Податковий кредит".

У статті "Витрати майбутніх періодів" відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів. Їх облік ведеться на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів".

У статті "Статутний капітал" наводиться зафіксована в установчих документах загальна сума статутного фонду підприємств залізничного транспорту з урахуванням здійснюваних в установленому порядку його

змін. Облік зазначеного фонду ведеться на субрахунку 401 "Статутний фонд".

Підприємства, для яких не передбачена фіксована сума статутного капіталу, відображають у цій статті суму фактичного внеску власників до статутного капіталу підприємства.

У статті "Пайовий капітал" наводиться сума пайових внесків членів спілок та інших підприємств, що передбачена установчими документами. Облік даних внесків здійснюється на рахунку 41 "Пайовий капітал".

У статті "Додатковий вкладений капітал" акціонерні товариства показують суму, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість. При цьому використовується субрахунок 421 "Емісійний дохід". Інші підприємства відображають у цій статті суму капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал.

У статті "Інший додатковий капітал" відображаються сума дооцінки необоротних активів, вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, та інші види додаткового капіталу, які обліковуються на рахунку 42 "Додатковий капітал", крім субрахунка 421 "Емісійний дохід".

У статті "Резервний капітал" наводиться сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства. Для обліку операцій за створення резервів у Плані рахунків передбачено рахунок 43 "Резервний капітал".

У статті "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" відображається або сума прибутку, або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу. Облік ведеться на рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

У статті "Неоплачений капітал" відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Ця сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу. Відображається на рахунку 46 "Неоплачений капітал".

До складу доходів майбутніх періодів включаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів. Ці доходи формують прибуток майбутнього звітного періоду, в якому зазнають відповідних цим доходам витрат. Їх облік ведеться на рахунку 69 "Доходи майбутніх періодів".

Оцінка та подальше розкриття окремих статей балансу в примітках до звітності здійснюються згідно з відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та обліковою політикою Укрзалізниці.

9.3. Звіт про фінансові результати

Дані рекомендації розроблені згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIX та П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 та зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 21.06.1999 р. за № 397/3690.

Методичні рекомендації за застосування П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" визначають зміст і форму цього Звіту, а також загальні вимоги до розкриття його статей.

Ці Методичні рекомендації слід застосовувати до звітів про фінансові результати підприємств та організацій залізничного транспорту.

Терміни, що використовуються в цих Методичних рекомендаціях, мають таке значення.

Доходи - збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Доходи від перевезень на залізничному транспорті - це кошти, які належать залізниці за виконані в її межах перевезення і пов'язані з ними послуги. Формування доходів залізниць України від перевезень проводиться згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 16.02.1998 р. № 173 "Про перелік робіт (послуг), що належать до основної діяльності залізничного транспорту, та порядок розподілу дохідних надходжень від основної діяльності залізничного транспорту".

Витрати - зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Витрати залізничного транспорту складаються з витрат по перевезеннях і підсобно-допоміжній діяльності. Витрати по перевезеннях (експлуатаційні витрати) являють собою грошове вираження витрат по переміщенню вантажів і пасажирів. Витрати підсобно-допоміжної діяльності - це витрати, необхідні для забезпечення основного процесу перевезень. На залізничному транспорті всі витрати враховуються за єдиною Номенклатурою витрат основної діяльності залізниць. Номенклатура витрат являє собою перелік згрупованих за певними ознаками витрат, які виникають при виконанні робіт. В основу побудови Номенклатури покладено діючу класифікацію витрат по різних господарствах, що відображає особливості технологічних процесів, які застосовуються на залізничному транспорті.

Прибуток - сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Збиток - перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Основна діяльність - операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Основна діяльність на залізничному транспорті складається з перевезень і підсобно-допоміжної діяльності, яка забезпечує процес перевезень.

Операційна діяльність - основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Звичайна діяльність - будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

Надзвичайна подія - подія або операція, яка чітко відрізняється від звичайної діяльності підприємства та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді. Це стихійне лихо, пожежні, техногенні аварії. Слід мати на увазі, що не вважаються надзвичайними подіями аварії, катастрофи на залізничному транспорті, скоєні в результаті порушень правил технічної експлуатації або інших встановлених технічних норм.

Власний капітал - частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. На залізничному транспорті до власного капіталу включаються: статутний фонд, дооцінка активів, безкоштовно одержане майно, нерозподілений прибуток та інший додатковий капітал.

Метод участі в капіталі - метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Метою складання Звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

Визнання доходів і витрат

Якщо оцінка доходу може бути достовірно визначеною, дохід у Звіті про фінансові результати відображається в момент надходження активу або погашення зобов'язання, які призводять до збільшення власного капіталу підприємства.

Моментом надходження активу вважається вартість відвантаженої продукції (виконаних робіт, послуг), що зазначена в оформлених як підстава для розрахунків з покупцями (замовниками) документах, включаючи продажну вартість відвантаженої на виконання бартерного контракту продукції (робіт, послуг).

За умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначеною, витрати відображаються у Звіті про фінансові результати в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства.

Якщо актив забезпечує економічні вигоди протягом кількох звітних періодів, то витрати відображаються у Звіті про фінансові результати на основі систематичного та раціонального їх розподілу (наприклад, у вигляді амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

Якщо активи визнані такими, що в подальшому не принесуть економічних вигод, то вони відображаються як витрати у Звіті про фінансові результати.

Доходи та витрати включаються до складу Звіту про фінансові результати на підставі принципів нарахування та відповідності. Тобто доходи і витрати визнаються, коли вони відбуваються, а не тоді, коли отримуються або сплачуються кошти, і відображаються в бухгалтерському обліку та фінансових звітах тих періодів, до яких вони належать.

Відповідність полягає в тому, що витрати відображаються у Звіті про фінансові результати на основі прямого зв'язку між ними та отриманими доходами.

Згортання доходів і витрат не дозволяється, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами).

Показники про непрямі податки, вирахування з доходу, собівартість, витрати і збитки наводяться у дужках.

Зміст статей і порядок складання Звіту про фінансові результати

Розділ І. Фінансові результати

У статті "Дохід (виторг) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" відображається загальний дохід (виторг) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, включаючи надані знижки, повернення проданих товарів і непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору тощо). Підприємства залізничного транспорту в цій статті відображають доходи від перевезень і підсобно-допоміжної діяльності. Для відображення доходу (виторгу) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) використовується рахунок 70 "Доходи від реалізації". Організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають вартість, за якою реалізовано цінні папери, та суму винагороди за виконання інших операцій, пов'язаних з розміщенням, купівлею і продажем цінних паперів.

У статті "Податок на додану вартість" відображається сума податку на додану вартість, яка включена до складу доходу (виторгу) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

У статті "Акцизний збір" підприємства-платники акцизного збору відображають суму, яка врахована у складі доходу (виторгу) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Підприємства, які сплачують інші збори або податки з обороту, показують їх суму у вільному рядку Звіту про фінансові результати.

Для обліку податків використовується рахунок 64 "Розрахунки за податками й платежами".

У статті "Інші вирахування з доходу" відображаються надані знижки, повернення товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу (виторгу) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без непрямих податків. Зокрема в цій статті відображають одержані підприємством від інших осіб суми доходів на користь комітента, принципала, співвиконавця, субпідрядника тощо за договорами комісії, підряду, агентськими та іншими аналогічними угодами.

Чистий дохід (виторг) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виторгу) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок тощо.

У статті "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" показується виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), а також собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з П(С)БО 9 "Запаси", Обліковою політикою Укрзалізниці. Для відображення в обліку собівартості реалізованої продукції застосовується рахунок 90 "Собівартість реалізації". У цій статті організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають балансову вартість реалізованих цінних паперів.

Валовий прибуток (збиток) визначається як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

У статті "Інші операційні доходи" відображаються суми інших доходів від операційної діяльності, крім доходу (виторгу) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), оприбуткування виявлених надлишків активів при інвентаризації, від реалізації іноземної валюти, штрафів, пені, недоутриман відповідно до господарських договорів, списання кредиторської заборгованості тощо. У цій же статті підприємства залізничного транспорту відображають дотацію, одержану з бюджету, на покриття збитків від перевезення пільгових категорій населення. Бухгалтерський облік інших операційних доходів ведеться на рахунку 71 "Інший операційний дохід".

У статті "Адміністративні витрати" відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. До них належать витрати: на реєстрацію та перереєстрацію підприємства; на утримання адміністративно-управлінського персоналу; на утримання адміністративних приміщень та обладнання; за надані професійні послуги (юридичні, аудиторські, медичні, з оцінки майна);

амортизація нематеріальних активів, оплата послуг зв'язку, пошти тощо. Для обліку адміністративних витрат застосовується рахунок 92 "Адміністративні витрати".

У статті "Витрати на збут" відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів): витрати на утримання працівників, що займаються збутом продукції (товарів); на утримання торгово-складських приміщень, демонстраційних залів; на рекламу і дослідження ринку; на гарантійне обслуговування після продажу товару; на доставку продукції споживачам тощо. Для обліку витрат на збут застосовується рахунок 93 "Витрати на збут".

У статті "Інші операційні витрати" відображаються собівартість реалізованих виробничих запасів; сумнівні (безнадійні) борги та втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані екологічні санкції; витрати на створення резерву сумнівних боргів та інші відрахування для забезпечення наступних операційних витрат; витрати на наукові дослідження; витрати з операційної оренди активів; визнані штрафи, пені, недоутримки, нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей, а також усі інші витрати, що виникають у процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції, товарів, робіт, послуг). Для обліку інших операційних витрат застосовується рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності".

Прибуток (збиток) від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

У статті "Дохід від участі в капіталі" відображається дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі на рахунку 72 "Дохід від участі в капіталі".

У статті "Інші фінансові доходи" показуються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються методом участі в капіталі). Облік інших фінансових доходів ведеться на рахунку 73 "Інші фінансові доходи".

У статті "Інші доходи" показується дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів; від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. Для обліку інших доходів застосовується рахунок 74 "Інші доходи".

У статті "Фінансові витрати" показуються витрати на відсотки та інші витрати підприємства, пов'язані з залученням позикового капіталу, врахованого на рахунку 95 "Фінансові витрати".

У статті "Втрати від участі в капіталі" відображається збиток, спричинений інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких провадиться методом участі в капіталі. Облік втрат від участі в капіталі ведеться на рахунку 96 "Втрати від участі в капіталі".

У статті "Інші витрати" відображаються собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів та інших активів; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; списання необоротних активів; витрати на оренду активів; інші витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. Облік таких витрат ведеться на рахунку 97 "Інші витрати".

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків).

У статті "Податок на прибуток від звичайної діяльності" показується сума податку на прибуток від звичайної діяльності, облік якого ведеться на рахунку 98 "Податки на прибуток".

Прибуток від звичайної діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податку на прибуток. Збиток від звичайної діяльності дорівнює збитку від звичайної діяльності до оподаткування та сумі податку на прибуток.

У статтях "Надзвичайні доходи" і "Надзвичайні витрати" відображаються відповідно: прибутки та невідшкодовані втрати від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій тощо), які визначені за вирахуванням суми страхового відшкодування та покриття витрат за рахунок інших джерел.

Втрати від надзвичайних подій відображаються за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності внаслідок цих витрат. Зміст і вартісну оцінку доходів або витрат від кожної надзвичайної події слід окремо розкривати в примітках до фінансових звітів. Для обліку операцій, що відображаються в цих статтях, передбачено рахунок 75 "Надзвичайні доходи" та 99 "Надзвичайні витрати".

У статті "Податки з надзвичайного прибутку" відображається сума податків, що підлягає сплаті з прибутку від надзвичайних подій.

Чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності та надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку та податків з надзвичайного прибутку.

Розділ II. Елементи операційних витрат

У розділі II Звіту про фінансові результати наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво та збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі операційної діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством.

Розділ III Звіту про фінансові результати заповнюють акціонерні товариства, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито

продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

9.4. Звіт про рух коштів

Дані рекомендації розроблені згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV та П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів", затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 та зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 21.06.1999 р. за № 398/3691.

Методичні рекомендації з застосування П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів" визначають мету, зміст і форму Звіту та загальні вимоги до розкриття його статей.

Ці рекомендації слід застосовувати до складання Звіту про рух грошових коштів підприємствами залізничного транспорту.

Терміни, що використовуються в цих Методичних рекомендаціях, мають таке значення.

Кошти – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Група - материнське підприємство та його дочірні підприємства.

Еквіваленти коштів - короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються в певні суми коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості. Наприклад, високоліквідні інвестиції в цінні папери на строк, що не перевищує 3 місяці (казначейські векселі, депозитні сертифікати тощо).

Негрошові операції - це операції, які не потребують використання коштів та їх еквівалентів. До негрошових операцій належать:

- бартерні операції;
- безкоштовне надходження або передача майна;
- отримання основних засобів на умовах фінансової оренди;
- придбання активів шляхом емісії акцій;
- нарахування амортизації тощо.

Рух коштів - надходження і вибуття коштів та їх еквівалентів.

Рух коштів визначається за операційною, інвестиційною та фінансовою діяльністю підприємства.

Операційна діяльність - основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Рух коштів у результаті операційної діяльності:

- надходження коштів від реалізації продукції, робіт, послуг;
- надходження коштів від оренди;
- погашення дебіторської заборгованості;
- платежі постачальникам за сировину і матеріали;
- заробітна плата працівникам;

- розрахунки з бюджетом і позабюджетними фондами тощо.

Інвестиційна діяльність - придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів коштів.

Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності:

- платежі, пов'язані з придбанням основних засобів і нематеріальних активів;
- надходження коштів від реалізації основних засобів і нематеріальних активів;
- надання позик іншим підприємствам;
- надходження коштів від фінансових інвестицій (дивіденди, відсотки) тощо.

Фінансова діяльність - це діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Рух коштів у результаті фінансової діяльності:

- отримання кредитів, позик та їх погашення;
- викуп акцій власної емісії;
- виплата дивідендів тощо.

Метою складання Звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися в коштах підприємства та їх еквівалентах (далі - кошти) за звітний період.

Вимоги до складання Звіту про рух грошових коштів

У Звіті про рух грошових коштів наводяться дані про рух коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Якщо рух коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми слід наводити окремо у складі відповідних видів діяльності. Наприклад, банку сплачена сума, яка включає в себе погашення кредиту і відсотки за користування ним. У Звіті про рух грошових коштів ця операція буде відображена так: відсотки - у складі операційної діяльності, а погашення кредиту - у складі фінансової діяльності.

Негрошові операції не включаються до Звіту про рух грошових коштів.

Внутрішні зміни у складі коштів до Звіту про рух грошових коштів не включаються. До внутрішніх змін належать:

- надходження коштів з банку до каси підприємства;
- покупка та продаж валюти.

У Звіті відображається рух не тільки коштів, а й їх еквівалентів, що разом називається грошовими потоками.

Підприємство розгорнуто наводить суми надходжень і видатків, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Для складання Звіту про рух грошових коштів використовуються показники балансу, Звіту про фінансові результати та дані аналітичного бухгалтерського обліку.

Зміст статей і порядок заповнення Звіту про рух грошових коштів. Рух коштів у результаті операційної діяльності

Рух коштів у результаті операційної діяльності визначається шляхом коригування прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування з метою врахування впливу:

- змін запасів, дебіторської та кредиторської заборгованості, пов'язаної з операційною діяльністю, протягом звітного періоду;
- негрошових операцій;
- доходів і витрат, наведених у статтях, які пов'язані з рухом коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності.

У статті "Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування" відображається прибуток або збиток від звичайної діяльності до оподаткування за звітний період, наведений у рядках 170 або 175 Звіту про фінансові результати. Прибуток відображається в графі "Надходження", а збиток у графі "Видаток".

У статті "Амортизація необоротних активів" відображаються амортизаційні відрахування з матеріальних і нематеріальних необоротних активів, нараховані протягом звітного періоду.

Нарахування амортизації основних засобів, необоротних матеріальних і нематеріальних активів є витратами, що зменшили прибуток підприємства, але не призвели до витрати його коштів. Тому суму амортизації, відображеної в рядку 260 Звіту про фінансові результати, слід додати до прибутку від звичайної діяльності до оподаткування, тобто відобразити в графі "Надходження" Звіту про рух грошових коштів.

У статті "Збільшення (зменшення) забезпечень" відображається зміна (у графі "Надходження" - збільшення, а у графі "Видаток" - зменшення) у складі забезпечень наступних витрат і платежів, які не пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю.

Щоб визначити суму зміни забезпечень, необхідно проаналізувати розділ II пасиву балансу "Забезпечення наступних витрат і платежів". Із цього розділу слід брати до уваги тільки ті суми, які належать до операційної діяльності підприємства.

Збільшення забезпечень означає зростання витрат звітного періоду, які зменшили прибуток, але не призвели до видатку коштів. Тому суму збільшення цих забезпечень слід додати до прибутку від звичайної діяльності до оподаткування. І навпаки, зменшення забезпечень на кінець звітного періоду означає видаток коштів, і тому суму зменшення забезпечень необхідно відобразити в графі "Видаток".

У статті "Збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць" у графі "Надходження" відображаються збитки, у графі "Видаток" -

прибутки від курсових різниць внаслідок перерахунку статті балансу "Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті".

Нереалізованими курсовими різницями є курсові різниці, пов'язані з перерахунком сум дебіторської та кредиторської заборгованості в іноземній валюті, які наведені в балансі на кінець звітного періоду.

У цій статті враховуються лише ті нереалізовані курсові різниці, які пов'язані з перерахунком статей дебіторської та кредиторської заборгованості в іноземній валюті, що належать до інвестиційної та фінансової діяльності, а також з перерахунком залишку коштів в іноземній валюті в касі і на валютному рахунку.

Що стосується нереалізованих курсових різниць внаслідок перерахунку дебіторської та кредиторської заборгованості, пов'язаної з операційною діяльністю, то вони будуть враховані при виявленні змін у складі оборотних активів (рядок 080) і поточних зобов'язань (рядок 100).

Зміна валютних курсів не пов'язана з рухом коштів, а перерахунок статей балансу в іноземній валюті збільшує або зменшує прибуток від звичайної діяльності до оподаткування. У зв'язку з цим для визначення чистого руху коштів необхідно прибуток від зміни валютних курсів відобразити в графі "Видаток", а збиток - у графі "Надходження".

Для заповнення цієї статті необхідно користуватися даними аналітичного обліку рахунків, на яких відображаються доходи і витрати від курсової різниці.

У статті "Збиток (прибуток) від неопераційної діяльності" у графі "Надходження" відображається збиток, а у графі "Видаток" - прибуток від володіння (дивіденди, відсотки тощо) та реалізації фінансових інвестицій, а також від продажу основних засобів, нематеріальних активів, інших довгострокових активів, від обміну оборотних активів на необоротні активи і фінансові інвестиції, від неопераційних курсових різниць, інших прибутків і збитків від інвестиційної та фінансової діяльності.

Оскільки потрібно визначити прибуток від операційної діяльності, то необхідно з прибутку від звичайної діяльності до оподаткування виключити прибутки та додати збитки від інвестиційної та фінансової діяльності. Для визначення прибутків і збитків від неопераційної діяльності слід врахувати показники статей Звіту про фінансові результати: "Дохід від участі в капіталі" (рядок 110), "Інші фінансові доходи" (рядок 120), "Інші доходи" (рядок 130), "Фінансові витрати", крім нарахованих відсотків (рядок 140), "Втрати від участі в капіталі" (рядок 150), "Інші витрати" (рядок 160).

У статті "Витрати на сплату відсотків" відображаються витрати на сплату відсотків за користування кредитами і позиками, нарахованих протягом звітного періоду і відображених на рахунку 95 "Фінансові витрати".

Оскільки нарахування відсотків - це витрати, які зменшили прибуток від звичайної діяльності до оподаткування, то суму цих витрат

слід додати до прибутку, тобто відобразити в графі "Надходження" Звіту про рух коштів.

У цьому Звіті передбачена окрема стаття "Сплачені відсотки" (рядок 130), яка відображає суму перерахованих коштів на сплату відсотків за користування кредитами і позиками у звітному періоді.

У статті "Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах" відображається різниця між сумами грошових надходжень і видатків, відображених у рядках 010 - 060 Звіту про рух коштів.

У статті "Зменшення (збільшення) оборотних активів" у графі "Надходження" відображається зменшення, у графі "Видаток" - збільшення в балансі статей оборотних активів (крім статей "Кошти та їх еквіваленти", "Поточні фінансові інвестиції" та інших статей неопераційних оборотних активів), що відбулися протягом звітного періоду. При цьому не враховуються зміни в складі оборотних активів, які є наслідком негрошових операцій інвестиційної діяльності (обмін на необоротні активи, фінансові інвестиції тощо) та фінансової діяльності (виплата дивідендів або погашення зобов'язань з фінансової оренди виробничих запасів, продукції, товарів тощо, негрошові внески до статутного капіталу тощо) або виправлення помилок минулих років.

Щоб визначити збільшення або зменшення оборотних активів, необхідно проаналізувати зміни у складі запасів і дебіторської заборгованості. При цьому необхідно виключити з дебіторської заборгованості за векселями одержаними, авансами виданими, з внутрішніх розрахунків, а також статей балансу "Інша поточна заборгованість" та "Інші оборотні активи" суми, які не належать до операційної діяльності (використовуються дані аналітичного обліку).

Із статті балансу "Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом" слід виключити заборгованість бюджету з податку на прибуток, тому що сума сплаченого податку на прибуток відображається в рядку 140 цього Звіту.

Стаття балансу "Дебіторська заборгованість з нарахованих доходів" пов'язана з інвестиційною діяльністю і при визначенні змін в оборотних активах до уваги не береться.

Збільшення дебіторської заборгованості протягом звітного періоду означає, що частина доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не надійшла коштами. Тому суму збільшення дебіторської заборгованості необхідно вирахувати з прибутку від операційної діяльності.

Зменшення дебіторської заборгованості протягом звітного періоду означає, що сума надходження коштів від покупців перевищує виручку від реалізації продукції у звітному періоді. Суму зменшення дебіторської заборгованості слід додати до прибутку від операційної діяльності.

При аналізі запасів із залишків на початок і кінець звітного періоду необхідно виключити суми запасів, які були отримані за бартером.

Для складання цього Звіту слід припустити, що збільшення запасів означає витрату коштів на їх придбання. Тому суму збільшення запасів необхідно відобразити у графі "Видаток". Зменшення запасів протягом звітнього періоду означає їх списання на виробництво, що зменшило прибуток, але не призвело до витрат грошових коштів. Отже, суму зменшення слід додати до прибутку від операційної діяльності і відобразити в графі "Надходження".

У статті "Зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів" у графі "Надходження" відображається зменшення, у графі "Видаток" - збільшення у складі витрат майбутніх періодів, що відбулись протягом звітнього періоду.

При аналізі цієї статті необхідно виключити суми витрат, що належать до інвестиційної та фінансової діяльності.

Зменшення витрат майбутніх періодів означає їх списання на витрати звітнього періоду, що не пов'язано з видатком коштів. Тому суму зменшення слід додати до прибутку від операційної діяльності. Збільшення витрат майбутніх періодів означає витрату коштів, і цю суму необхідно відобразити в графі "Видаток".

У статті "Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань" у графі "Надходження" відображається збільшення, а у графі "Видаток" - зменшення у статтях розділу балансу IV "Поточні зобов'язання" (крім статей "Короткострокові кредити банків", "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями", "Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками", зобов'язань за відсотками та іншими зобов'язаннями, не пов'язаними з операційною діяльністю). При цьому не враховуються зміни в складі поточних зобов'язань, які є наслідком негрошових операцій інвестиційної діяльності та фінансової діяльності (погашення поточного зобов'язання шляхом передачі необоротних активів і фінансових інвестицій, зарахування внесків до капіталу тощо) або виправлення помилок минулих років.

Перед початком аналізу кредиторської заборгованості зі статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом" необхідно виключити заборгованість з податку на прибуток на початок і кінець звітнього періоду.

Збільшення кредиторської заборгованості за звітний період означає тільки нарахування заборгованості з одночасним зменшенням прибутку, а не видаток коштів. Тому суму збільшення кредиторської заборгованості слід додати до прибутку від операційної діяльності.

Зменшення кредиторської заборгованості означає, що у звітному періоді була погашена кредиторська заборгованість не тільки звітнього періоду, а й попереднього. Тому суму зменшення необхідно відобразити у графі "Видаток".

У статті "Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів" у графі "Надходження" відображається збільшення, у графі "Видаток" - зменшення у складі доходів майбутніх періодів протягом звітнього періоду.

Збільшення доходів майбутніх періодів означає надходження на підприємство коштів, які не включені в доходи звітного періоду, тому їх необхідно додати до прибутку від операційної діяльності. Зменшення доходів майбутніх періодів пов'язане з зарахуванням частини їх до прибутку звітного періоду, але кошти не витрачались, тому суму зменшення необхідно вирахувати з операційного прибутку.

У статті "Кошти від операційної діяльності" відображається різниця між сумами надходжень і видатків, відображених у рядках 070 - 110 Звіту про рух грошових коштів.

У статті "Сплачені податки на прибуток" показується використання коштів для сплати податків на прибуток за умови, що вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю.

У статті "Чистий рух коштів до надзвичайних подій" показується надходження або видаток коштів, відображених у статті "Кошти від операційної діяльності", з урахуванням видатку коштів по сплачених відсотках і сплачених податках на прибуток.

У статті "Рух коштів від надзвичайних подій" відображаються відповідно надходження або видатки коштів, пов'язані з надзвичайними подіями у процесі операційної діяльності.

У статті "Чистий рух коштів від операційної діяльності" відображається результат руху коштів від операційної діяльності з урахуванням руху коштів від надзвичайних подій.

Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності

Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності визначається на основі аналізу змін у статтях розділу балансу "Необоротні активи" та статті "Поточні фінансові інвестиції", а також даних аналітичного обліку.

У статті "Реалізація фінансових інвестицій" відображають суми грошових надходжень від продажу акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств (інші, ніж надходження за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

Для визначення суми, яку слід відобразити в цьому рядку, необхідно проаналізувати дані аналітичного обліку рахунка 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" і субрахунка 352 "Інші поточні фінансові інвестиції".

У статті "Реалізація необоротних активів" відображається надходження коштів від продажу основних засобів, нематеріальних активів, а також інших довгострокових необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

У статті "Реалізація майнових комплексів" показується надходження коштів від продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць (за вирахуванням коштів, які були реалізовані у складі майнового комплексу).

У статті "Отримані відсотки" відображаються надходження коштів у вигляді відсотків за аванси коштами та позик, наданих іншим сторонам (інші, ніж аванси і позики, здійснені фінансовою установою) за фінансовими інвестиціями в боргові цінні папери, за використання переданих у фінансову оренду необоротних активів тощо.

У статті "Отримані дивіденди" відображаються суми надходжень у вигляді дивідендів як результат придбання акцій або часток у капіталі інших підприємств (крім виплат за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти коштів, або за такими, які утримуються для дилерських або торговельних цілей).

У статті "Інші надходження" показуються надходження коштів від повернення авансів (крім авансів, пов'язаних з операційною діяльністю) та позик, наданих іншим сторонам (інші надходження, ніж аванси та позики фінансової установи), надходження коштів від ф'ючерсних та форвардних контрактів, опціонів тощо (за винятком тих контрактів, які укладаються для основної діяльності підприємства, або коли надходження класифікуються як фінансова діяльність) та інші надходження, які не передбачені у вищезазначених статтях.

У статті "Придбання фінансових інвестицій" відображаються виплати коштів для придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

У статті "Придбання необоротних активів" показуються виплати коштів для придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

У статті "Придбання майнових комплексів" відображаються кошти, сплачені за придбані дочірні підприємства та інші господарські одиниці (за вирахуванням коштів, придбаних у складі майнового комплексу).

У статті "Інші платежі" показуються аванси (крім пов'язаних з операційною діяльністю) і позики коштами, надані іншим сторонам (крім авансів і позик фінансових установ); виплати коштів за ф'ючерсними та форвардними контрактами, опціонами тощо (за виключенням випадків, коли такі контракти укладаються для операційної діяльності підприємства або виплати класифікуються як фінансова діяльність); інші платежі, що не передбачені у зазначених вище статтях.

У статті "Чистий рух коштів до надзвичайних подій" показується різниця між сумою грошових надходжень і видатків, відображених у рядках 180 - 270 Звіту про рух грошових коштів.

У статті "Рух коштів від надзвичайних подій" відображаються відповідно надходження або видатки коштів, пов'язані з надзвичайними подіями в процесі інвестиційної діяльності.

У статті "Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності" відображається результат руху коштів від інвестиційної діяльності з урахуванням руху коштів від надзвичайних подій.

Рух коштів у результаті фінансової діяльності

Рух коштів у результаті фінансової діяльності визначається на основі змін у статтях балансу за розділом "Власний капітал" і статтях, пов'язаних з фінансовою діяльністю, у розділах балансу: "Забезпечення наступних витрат і платежів", "Довгострокові зобов'язання" і "Поточні зобов'язання" ("Короткострокові кредити банків" і "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями", "Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками" тощо) та даними аналітичного обліку.

У статті "Надходження власного капіталу" відображаються надходження коштів від розміщення акцій та інших операцій, що призводять до збільшення власного капіталу.

У статті "Отримані позики" відображаються надходження коштів у результаті утворення боргових зобов'язань (позик, векселів, облігацій, а також інших видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю).

Для заповнення цієї статті використовуються дані аналітичного обліку рахунків 50 "Довгострокові позики", 51 "Довгострокові векселі видані", 52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями" і 55 "Інші довгострокові зобов'язання", відображених в розділі III пасиву балансу і рахунків 60 "Короткострокові позики", 61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями", відображених у рядках 500, 511 розділу IV пасиву балансу.

У статті "Інші надходження" показуються інші надходження коштів, пов'язані з фінансовою діяльністю.

Для визначення суми інших надходжень необхідно проаналізувати дані розділу II пасиву балансу "Забезпечення наступних витрат і платежів" (рядок 430) у сумі, що стосується до фінансової діяльності, а також дані рахунка 53 "Довгострокові зобов'язання з оренди".

У статті "Погашення позик" відображаються виплати коштів для погашення отриманих позик.

У статті "Сплачені дивіденди" показуються суми дивідендів, сплачені коштами.

У Звіті про власний капітал у рядку 140 "Виплати власникам (дивіденди)" у графі 8 відображається сума нарахованих дивідендів за звітний період. Для обчислення суми сплачених дивідендів необхідно врахувати кредиторську заборгованість за розрахунками з учасниками (рядок 590 балансу) на початок і кінець звітного періоду.

У статті "Інші платежі" показується використання коштів для викупу раніше випущених акцій підприємства, виплати коштів орендодавцю для погашення заборгованості за фінансовою орендою та за іншими платежами, пов'язаними з фінансовою діяльністю.

У статті "Чистий рух коштів до надзвичайних подій" показується різниця між сумою грошових надходжень і видатків, відображених у рядках 310 - 360 Звіту про рух грошових коштів.

У статті "Рух коштів від надзвичайних подій" відображаються відповідно надходження або видатки коштів, пов'язані з надзвичайними подіями у процесі фінансової діяльності.

У статті "Чистий рух коштів від фінансової діяльності" відображається результат руху коштів від фінансової діяльності з урахуванням руху коштів від надзвичайних подій.

У статті "Чистий рух коштів за звітний період" показується різниця між сумою грошових надходжень і видатків, відображених у статтях: "Чистий рух коштів від операційної діяльності" (рядок 170), "Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності" (рядок 300) та "Чистий рух коштів від фінансової діяльності" (рядок 390).

У статті "Залишок коштів на початок року" показується залишок коштів на початок року, наведений у балансі (рядок 230 графи 3 + + рядок 240 графи 3).

У статті "Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів" у графі "Надходження" відображається збільшення, у графі "Видаток" - зменшення залишку коштів в іноземній валюті внаслідок коливань валютного курсу протягом звітного періоду.

У статті "Залишок коштів на кінець року" наводиться різниця між сумою надходжень і видатків, відображених у статтях "Залишок коштів на початок року" (рядок 410), "Чистий рух коштів за звітний період" (рядок 400) та "Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів" (рядок 420). Розрахований таким чином показник повинен дорівнювати наведеному в балансі залишку коштів та еквівалентів на кінець звітного періоду (рядок 230 графи 4 + рядок 240 графи 4).

Розкриття інформації про рух коштів

У примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) інформація:

- а) про склад коштів відповідного розділу VI "Кошти" форми № 5 "Примітки до річної фінансової звітності";
- б) склад статей "Інші надходження", "Інші платежі" та інших статей, які об'єднують декілька видів грошових потоків;
- в) негрошові операції інвестиційної та фінансової діяльності;
- г) наявність значного сальдо коштів, які є в наявності в підприємства і які недоступні для використання.

У випадку придбання або продажу майнових комплексів протягом звітного періоду наводиться інформація, визначена в табл. 9.1.

Придбання (продаж) майнових комплексів, тис. грн

Найменування майнового комплексу	Загальна вартість майнового комплексу		Частина загальної вартості майнового комплексу		Сума коштів у складі активів майнового комплексу, що були	
	придбання	реалізації	сплачена коштами	отримана коштами	придбані	реалізовані

Крім того, необхідно надати інформацію про суму активів (крім коштів) і зобов'язань придбаного або реалізованого майнового комплексу в розрізі окремих статей.

9.5. Звіт про власний капітал

Дані рекомендації розроблено згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV, П(С)БО 5 "Звіт про власний капітал", затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 та зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 21.06.1999 р. за № 399/3692.

Цими Методичними рекомендаціями визначаються зміст і форма Звіту про власний капітал і загальні вимоги до розкриття його статей.

Методичні рекомендації застосовуються до складання Звіту про власний капітал на підприємствах та організаціях залізничного транспорту.

Метою складання Звіту про власний капітал є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Для порівняльного аналізу інформації підприємства повинні додавати до річного звіту Звіт про власний капітал за попередній рік.

Зміст статей Звіту про власний капітал

Дані про власний капітал наводяться в I розділі пасиву балансу "Власний капітал".

Власний капітал складається з таких елементів:

1. Статутний капітал. На підприємствах залізничного транспорту статутним капіталом є статутний фонд підприємства, зафіксований в установчих документах з урахуванням здійснених в установленому порядку його змін (субрахунок 401 "Статутний фонд").

2. Пайовий капітал. Застосовується для обліку суми пайових внесків членів спілок та інших підприємств, що передбачена установчими документами (рахунок 41 "Пайовий капітал").

3. Додатковий вкладений капітал. Призначений для обліку іншого капіталу, вкладеного учасниками (емісійний дохід) (рахунок 42 "Додатковий капітал").

4. Інший додатковий капітал. Застосовується для обліку дооцінки активів (основних засобів, незавершеного будівництва, нематеріальних активів); вартості активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних і фізичних осіб, та інших видів додаткового капіталу (рахунок 42 "Додатковий капітал").

5. Резервний капітал. Використовується для обліку суми резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства. Резервний капітал призначається на покриття непередбачених витрат, збитків, сплату боргів підприємства при його ліквідації (рахунок 43 "Резервний капітал").

6. Нерозподілений прибуток. Це прибуток, що залишається в підприємства після виплати дивідендів власникам, відрахування до резервного капіталу та спрямування прибутку до статутного капіталу. На підприємствах залізничного транспорту для обліку нерозподіленого прибутку, непокритих збитків і використання прибутку застосовується рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

7. Неоплачений капітал. Використовується для обліку суми заборгованості власників (учасників) за внесками до капіталу (рахунок 46 "Неоплачений капітал").

8. Вилучений капітал. Використовується для обліку фактичної собівартості акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників (рахунок 45 "Вилучений капітал").

Порядок складання Звіту про власний капітал

При складанні Звіту про власний капітал дані всіх показників Звіту про власний капітал у графах 3-11 наводяться зі знаком "+" або "-", що означає збільшення або зменшення залишку відповідного елемента власного капіталу.

У статтях "Залишок на початок року" (рядок 010), "Залишок на кінець року" (рядок 300) показують суми власного капіталу, наведені в балансі підприємства відповідно на початок і кінець звітнього року за елементами власного капіталу.

У статті "Коригування" відображається коригування нерозподіленого прибутку (графа 8). Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" у цьому розділі відображаються суми коригувань нерозподіленого прибутку.

У статті "Зміна облікової політики" (рядок 020) відображається сума коригувань нерозподіленого прибутку у зв'язку зі зміною облікової політики. Сума коригування впливу змін облікової політики на фінансовий результат попередніх періодів відображається за графою 8 "Нерозподілений прибуток".

У статті "Виправлення помилок" (рядок 030) відображається сума коригувань нерозподіленого прибутку у зв'язку з виправленням помилок, які допущені в попередніх звітних періодах. Суми коригувань, що виникли

при виявленні допущеної помилки та призвели до необхідності змінити показники попередніх періодів, у зв'язку з тим, що попередня звітність не може вважатися достовірною, відображаються у графі 8 "Нерозподілений прибуток".

У статті "Інші зміни" (рядок 040) відображаються інші зміни, які не знайшли відображення в попередніх статтях розділу "Коригування".

У статті "Скоригований залишок на початок року" (рядок 050) показується залишок власного капіталу на початок звітного періоду після внесення відповідних коригувань.

У статті "Переоцінка активів" (рядки 060 - 120) у графі 6 цих рядків наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінок основних засобів, незавершеного будівництва, нематеріальних активів.

У статті "Чистий прибуток (збиток) за звітний період" (рядок 130) у графі 8 показується сума чистого прибутку (збитку) зі Звіту про фінансові результати форми 2 (рядки 220 - 225).

У статті "Розподіл прибутку" (рядки 140 - 170) показуються сума нарахованих дивідендів, дані про інший розподіл прибутку між учасниками (власниками) підприємства або спрямування прибутку до статутного капіталу, резервного фонду та ін.

У статті "Внески учасників" (рядки 180 - 200) показуються збільшення статутного капіталу підприємства та зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості за внесками учасників.

У статті "Вилучення капіталу" (рядки 210 - 250) показується зменшення власного капіталу підприємства внаслідок виходу учасника, викупу чи анулювання викуплених акцій акціонерним товариством, зменшення номінальної вартості акцій або з інших причин.

У статті "Інші зміни в капіталі" (рядки 260 - 280) показуються всі інші зміни у власному капіталі підприємства, що не були включені до зазначених вище статей (списання невідшкодованих збитків, безкоштовно отримані активи та інші зміни).

У статті "Разом змін у капіталі" (рядок 290) наводиться підсумок змін у складі власного капіталу за звітний період, що визначається як сума всіх змін, відображених у рядках 060 - 280. Залишок власного капіталу на кінець року визначається виходячи з його скоригованого залишку на початок року (рядок 050) і підсумку змін у капіталі (рядок 290) відповідно по кожній графі форми 4.

Дані в графах 3-11 наводяться в дужках, якщо такі показники призводять до зменшення залишку відповідного елемента власного капіталу.

Розкриття інформації у примітках до фінансових звітів

Усі підприємства розкривають у примітках до фінансових звітів призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу

(крім статутного капіталу).

У зв'язку з тим, що згідно з вимогами П(С)БО 5 "Звіт про власний капітал" щодо розкриття інформації в примітках до фінансових звітів інші пункти передбачені тільки для акціонерних товариств, на підприємствах залізничного транспорту розкриття цієї інформації не наводиться.

9.6. виправлення помилок у фінансовій звітності

Дані рекомендації розроблено згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV, П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137 та зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 21.06.1999 р. за № 392/3685.

Методичні рекомендації за застосування П(С)БО 6 на залізничному транспорті визначають порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності.

Ці Методичні рекомендації застосовуються до фінансової звітності підприємств та організацій залізничного транспорту.

Терміни, що використовуються в цих Методичних рекомендаціях, мають таке значення.

Дата балансу - дата, на яку складений баланс підприємства. Датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду.

Облікова оцінка - попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Подія після дати балансу - подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Виправлення помилок і зміни в облікових оцінках

Цими Методичними рекомендаціями встановлюється порядок виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах, які виявлені під час підготовки підприємством фінансових звітів останнього звітного періоду.

Виправлення таких помилок здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку (рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)") на початок звітного року і вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

Процес виправлення помилки здійснюється в такій послідовності:

1. Визначаємо суми коригування залишку нерозподіленого прибутку на початок звітного року в результаті виправлення помилки.
2. Визначену суму коригування заносимо до Звіту про власний

капітал за звітний період у рядок 030 "Виправлення помилок " у графі 8 "Нерозподілений прибуток".

3. Визначаємо показник рядка 050 "Скоригований залишок на початок року" у графі 8 Звіту про власний капітал за звітний період.

4. При виправленні помилок, які були допущені в попередніх періодах, слід перерахувати показники Звіту про фінансові результати за попередній звітний період по статтях, в яких була допущена помилка, для виправлення її впливу, а також внести зміни до Звіту про власний капітал за попередній період.

Облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких вона базувалася, або якщо отримана додаткова інформація. Така оцінка здійснюється керівництвом підприємства для визначення терміну корисного використання необоротних активів, створення резерву сумнівних боргів за дебіторською заборгованістю за товари, роботи, послуги та гарантійного резерву.

Результати зміни в облікових оцінках слід включати:

- до тієї статті Звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалася для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки;

- у тому періоді, у якому відбулася зміна, а також і в наступні періоди, якщо зміна впливає на ці періоди.

Зміни в обліковій політиці

Згідно з П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" підприємство повинне висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

- принципів оцінки статей звітності;
- методів обліку щодо окремих статей звітності.

Облікова політика може змінюватись за таких обставин:

- зміна статутних вимог;
- зміна вимог органу, що затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
- якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або господарських операцій у фінансовій звітності підприємства.

Не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики:

- для подій або операцій, відмінних за змістом від попередніх подій або операцій;
- подій або операцій, що не відбувалися раніше.

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

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного періоду;
- повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Облік зміни облікової політики здійснюється в такій послідовності:

1. Визначаємо суму коригування залишку нерозподіленого прибутку на початок звітної періоду внаслідок зміни облікової політики.

2. Визначену суму коригування заносимо до Звіту про власний капітал за звітний період у рядок 020 "Зміна облікової політики" у графі 8 "Нерозподілений прибуток".

3 Визначаємо показник рядка 050 "Скоригований залишок на початок року" у графі 8 "Нерозподілений прибуток" Звіту про власний капітал за звітний період.

4 При зміні облікової політики, яка мала вплив на попередні періоди, слід перерахувати показники Звіту про фінансові результати за попередній звітний період по статтях, на які вона мала вплив, а також внести зміни до Звіту про власний капітал за попередній період.

Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітної року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики. Тобто нова облікова політика поширюється тільки на події і операції, що відбуваються після дати зміни облікової політики (перспективно) і в такому випадку порівняльна інформація за попередній звітний період наводиться без змін.

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

Події після дати балансу

Методичні рекомендації за застосування П(С)БО 6 на залізничному транспорті розглядають також вплив на фінансову звітність подій після балансу.

Події після дати балансу вимагають коригування певних статей або розкриття інформації про ці події у Примітках до фінансових звітів.

Події після дати балансу, які надають додаткову інформацію про визначення сум, пов'язаних з умовами, що існували на дату балансу, вимагають коригування відповідних активів і зобов'язань. Коригування активів і зобов'язань здійснюється шляхом сторнування або додаткових записів в обліку звітної періоду, які відображають уточнення оцінки відповідних статей внаслідок подій після дати балансу.

Це такі події:

- оголошення банкрутом дебітора підприємства, заборгованість якого раніше була визнана сумнівною;
- переоцінка активів після звітної дати, що свідчить про стійке зниження їхньої вартості, визначеної на дату балансу;
- продаж запасів, що свідчить про необґрунтованість оцінки чистої вартості їх реалізації на дату балансу;

- отримання від страхової організації матеріалів про уточнення розміру страхового відшкодування, переговори стосовно якого велись на звітну дату;

- виявлення помилок або порушень законодавства, що призвели до перекручення даних фінансової звітності.

Події, що відбуваються після дати балансу і вказують на умови, що виникли після цієї дати, не потребують коригування статей фінансових звітів. Такі події слід розкривати в примітках до фінансових звітів, якщо відсутність інформації про них вплине на здатність користувачів звітності робити відповідні оцінки та приймати рішення.

Це такі події:

1. Прийняття рішення про реорганізацію підприємства.
2. Придбання цілісного майнового комплексу.
3. Рішення про припинення операцій, які складають значну частину основної діяльності підприємства.
4. Знищення (втрата) активів підприємства внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха або іншої надзвичайної події.
5. Прийняття рішення стосовно емісії цінних паперів.
6. Непрогнозовані зміни індексів цін і валютних курсів;
7. Укладання контрактів стосовно значних капітальних фінансових інвестицій.
8. Прийняття законодавчих актів, що впливають на діяльність підприємства.
9. Дивіденди за звітний період оголошені після дати балансу.

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

Розкриття інформації у примітках до фінансових звітів

За принципом повного висвітлення фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій і подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі. Інформація, що підлягає розкриттю, наводиться безпосередньо у фінансових звітах або примітках до них.

Згідно з П(С)БО 6 у Примітках до фінансових звітів повинна бути розкрита така інформація щодо виправлення помилок, які мали місце в попередніх періодах:

- зміст і сума помилки;
- статті фінансової звітності минулих періодів, які були переобраховані з метою повторного подання порівняльної інформації;
- факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного оприлюднення.

Підприємству слід розкривати зміст і суму змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період або, як очікується,

будуть суттєво впливати на майбутні періоди. Суттєвість оцінки або помилки визначається керівництвом підприємства, обґрунтованість цієї думки оцінюється аудитором.

У разі зміни в обліковій політиці підприємству слід розкривати:

- причини та суть зміни;
- суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення;
- факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахування.

За необхідності розкриття події, що відбулася після дати балансу, слід надавати інформацію про зміст події та оцінку її впливу на фінансовий результат або обґрунтування за неможливості зробити таку оцінку.

9.7. Форма № 10-зал. “Звіт про доходи і витрати з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України

Ф. 10-зал. "Звіт про доходи і витрати з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України" затверджена Наказом Укрзалізниці від 26.11.2008 р. № 519-Ц.

Ф. 10-зал. "Звіт про доходи і витрати з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України", розроблена на базі нової Номенклатури витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України, складається з двох блоків звітів:

1. Ф. 10.1-зал. "Звіт про доходи і витрати за видами економічної діяльності та видами перевезень за плановими показниками" (далі - Ф. 10.1).

2. Ф. 10.2-зал. "Звіт про доходи і витрати за видами економічної діяльності та видами перевезень за фактичними показниками" (далі - Ф. 10.2).

Звіт складають підрозділи, діяльність яких спрямована на забезпечення єдиного технологічного процесу перевезень, і подають органу, вищому за підпорядкуванням, у строки, встановлені для здачі квартальної і річної фінансової звітності, а управліннями залізниць і Укрзалізницею за адресами і в строки, зазначені в адресній частині звіту.

При складанні звітів необхідно користуватися Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та Методичними рекомендаціями з застосування їх на залізничному транспорті: 3 “Звіт про фінансові результати”, 16 “Витрати” і 15 “Дохід”; Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій залізничного транспорту України; Обліковою політикою Державної адміністрації залізничного транспорту України та Номенклатурою витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України.

Ф. 10.1-зал. «Звіт про доходи та витрати за видами економічної діяльності та видами перевезень за плановими показниками», ф. 10.2-зал. «Звіт про доходи та витрати за видами економічної діяльності та видами перевезень за фактичними показниками» складаються з 16 розділів за плановими показниками та 17 розділів за фактичними показниками окремо:

1. Реалізація послуг з основних і допоміжних видів економічної діяльності залізничного транспорту.

2. Витрати за галузевими господарствами та економічними елементами.

3. Витрати галузевих господарств за видами перевезень.

4. Склад витрат за видами перевезень.

5. Витрати з ремонту та модернізації основних засобів.

6. Витрати галузевих господарств за видами перевезень, видами робіт допоміжної діяльності, економічними елементами та статтями витрат.

7. Загальновиробничі витрати.

8. Адміністративні витрати.

9. Витрати на збут.

10. Інші доходи і витрати операційної діяльності.

11. Фінансові доходи і витрати.

12. Доходи і втрати від участі в капіталі.

13. Інші доходи і витрати.

14. Надзвичайні доходи і витрати за фактичними показниками (за плановими показниками розділ не складається).

15. Витрати з надання послуг іншим підприємствам залізничного транспорту та на сторону.

16. Витрати галузевих господарств за видами економічної діяльності, економічними елементами витрат.

17. Витрати за основними видами економічної діяльності, видами робіт допоміжної діяльності, економічними елементами та статтями витрат.

Розділ 1 „Реалізація послуг з основних та допоміжних видів економічної діяльності залізничного транспорту” ф. 10.1-зал., ф. 10.2-зал. (далі - ф. 10.1, ф. 10.2 розд. 1) заповнюється наростаючим підсумком з початку року і відображається у ф. 10.1 - за плановими показниками, у ф. 10.2 - за фактичними показниками.

У графах 1, 3, 4 за рядками 10-70 у ф. 10.1, ф. 10.2 розд. 1 відображаються відповідно планові та фактичні доходи, витрати і фінансові результати від реалізації послуг з основних і допоміжних видів економічної діяльності, а у графах 5-16 – розшифровка цих доходів, витрат і фінансових результатів у розрізі споживачів послуг: підрозділам своєї залізниці, іншим підприємствам залізничного транспорту та на сторону

(стороннім відносно залізничного транспорту підприємствам, установам, організаціям, а також фізичним особам).

Структурні підрозділи в рядках 26, 27, 28 графи з 5 по 16 не заповнюються. У рядках 30-70 графи з 5 по 8 не заповнюються, крім сільського господарства (43), торгівлі (48, 49), громадського харчування (50, 51) та господарства електропостачання (44, 45).

Підрозділи матеріально-технічного забезпечення залізниць у рядку 34 “Господарства матеріально-технічного забезпечення” відображають реалізацію товарно-матеріальних цінностей (товарів) іншим підприємствам залізничного транспорту та на сторону.

У графі 1 “Доходи” у ф. 10.1, ф. 10.2 відображається відповідно плановий і фактичний товарообіг, а в графі 3 “Витрати” – планові та фактичні витрати, пов’язані з завезенням, зберіганням та відпусканням матеріальних цінностей (товарів), а також планова та фактична собівартість реалізованих товарно-матеріальних цінностей (товарів). У цьому рядку ДП “Укрзалізничпостач” відображає план і факт реалізації товарно-матеріальних цінностей залізницям, підприємствам залізничного транспорту та на сторону. У графі 4 «Фінансовий результат» відображається відповідно плановий і фактичний фінансовий результат.

У рядку 38 “Обслуговування пасажирів” у графі 1 “Доходи” у ф. 10.1, ф. 10.2 відображаються відповідно планові та фактичні доходи (виторг) від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг, у графі 3 “Витрати” – планові та фактичні витрати, пов’язані з обслуговуванням пасажирів, і вартість реалізованої готової продукції, товарів, кондитерських виробів, води, засобів гігієни тощо, реалізованих провідниками вагонів у поїздах.

У рядку 43 “Сільське господарство” у ф. 10.1, ф. 10.2 відображаються відповідно планові та фактичні доходи, витрати та фінансові результати від реалізації робіт, послуг підсобного сільського господарства з вирощування і переробки сільськогосподарської продукції підрозділам своєї залізниці, іншим залізницям України, підприємствам залізничного транспорту та на сторону.

У рядку 44 “Господарства електропостачання” структурний підрозділ “Енергозбут” у графі 1 “Доходи” у ф. 10.1, ф. 10.2 відображає відповідно планові та фактичні доходи (виторг) від реалізації електроенергії підрозділам своєї залізниці, іншим залізницям України та стороннім споживачам, а в графі 3 “Витрати” – планові та фактичні витрати на утримання, переробку та передачу електроенергії, включаючи купівельну вартість електроенергії.

У рядках 48 “Торгівля”, 50 “Громадське харчування”, 52 “Вагони-ресторани” у графі 1 “Доходи” ф. 10.1, ф. 10.2 відображаються відповідно планові та фактичні доходи (виторг) від реалізації готової продукції, товарів, а в графі 3 “Витрати” – відповідні планові та фактичні витрати на утримання та вартість реалізованої готової продукції, товарів. Із цих рядків

у рядках 49, 51, 54 виділяється інформація щодо вартості товарів, придбаних для реалізації та виготовлених і реалізованих цехами.

У рядку 70 «Інші види допоміжної діяльності» ф. 10.1, ф. 10.2 відображаються відповідно планові та фактичні доходи, витрати і фінансовий результат з реалізації виконаних робіт (послуг), які не знайшли відображення у вищенаведених рядках цього розділу, зокрема оздоровчих, спортивно-культурних та інших закладів, друкарень і видавничих центрів; послуг для залізниць інших держав; послуг, пов'язаних з охороною вантажів; роботи локомотивів у колійному господарстві інших залізниць тощо.

Ф. 10.1-зал. та ф. 10.2-зал. розділи 2 «Витрати за галузевими господарствами та економічними елементами за плановими та фактичними показниками» (далі ф. 10.1 та ф. 10.2 розд .2) містять інформацію про витрати з перевезень та допоміжної діяльності за економічними елементами галузевих господарств, які здійснюють перевезення (з урахуванням витрат, зазначених для власного споживання). Витрати кожного галузевого господарства від звичайної і надзвичайної діяльності складаються з витрат, що належать до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); інших витрат, пов'язаних з операційною діяльністю, у тому числі адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності з виділенням із них витрат на утримання житлового господарства, гуртожитків, комунального господарства, закладів оздоровчого та спортивно-культурного характеру; інших витрат звичайної діяльності, у тому числі фінансових витрат, витрат від участі в капіталі, інших витрат; надзвичайних витрат (рядки 100-881).

У бухгалтерському обліку ці витрати враховуються на таких балансових рахунках: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати», 95 «Фінансові витрати», 96 «Витрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 99 «Надзвичайні витрати».

У графах ф. 10.1 та ф. 10.2 розд. 2 наводиться інформація щодо назви господарств (графа Б), коду рядка (графа В), всіх витрат (графа 1), у графах 2-8 витрати з графи «Всього витрат» розбиваються на елементи витрат за плановими та фактичними показниками відповідно.

Із граф 8 «Інші витрати» виділяються графи 9 «ремонт основних засобів підрядним способом», 10 «передано підрозділам своєї залізниці» та 11 «одержано від підрозділів своєї залізниці» за плановими та фактичними показниками відповідно. У графах 9 «ремонт основних засобів підрядним способом» відображаються витрати на поточний і капітальний ремонт, виконаний підрядним способом (іншою юридичною особою) по господарствах перевезень і допоміжного виробництва відповідно планові та фактичні.

У графах 11 «одержано від підрозділів своєї залізниці» відображаються витрати, одержані підрозділом - власником основних

засобів від підрозділів своєї залізниці за виконаний ними ремонт і передані йому по взаєморозрахунках та витрати, одержані від підрозділів своєї залізниці за виконані роботи, послуги по взаєморозрахунках відповідно планові та фактичні. Між графами 10 «передано підрозділам своєї залізниці» та 11 «одержано від підрозділів своєї залізниці» може бути різниця на суму витрат, які одержувач відображає на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» та на рахунках обліку виробничих запасів при їх ремонті.

Всі витрати в бухгалтерському обліку враховуються за статтями, зазначеними в Номенклатурі витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України (далі - Номенклатура витрат).

Враховуючи те, що пасажирське господарство поділяється на два господарства - пасажирське господарство і господарство приміських пасажирських перевезень, а майно тимчасово є спільним, і для організації перевезень використовуються одні й ті самі об'єкти інфраструктури, то окремі статті витрат будуть використовуватися як першим, так і другим господарством.

У рядках 100-700 ф. 10.1 та ф. 10.2 розд. 2 відображаються відповідно планові і фактичні витрати за галузевими господарствами та економічними елементами.

Рядки 800-840 є підсумковими рядками і відповідають за всіма елементами витрат сумі рядків за всіма господарствами.

У рядках 850 – 862 наводяться дані з рядка 300 графі 5 „паливо для тяги поїздів” та графі 6 „електроенергія для тяги поїздів”.

У рядках 870 – 881 наводяться дані з рядка 150 графі 5 „паливо для тяги поїздів” та графі 6 „електроенергія для тяги поїздів”.

У ф. № 10.1-зал. та ф. 10.2-зал. розділах 3 “Витрати галузевих господарств за видами перевезень за плановими та фактичними показниками” (далі - ф. 10.1 та ф. 10.2 розд. 3) наведено інформацію про відповідні планові та фактичні витрати господарства, які виникають при здійсненні пасажирських перевезень у внутрішньому (крім приміського) і міжнародному сполученнях, відображається у графі 1 (рядок 900), пасажирських перевезень у приміському сполученні - у графі 2 (рядок 905), вантажних перевезень - у графі 3 (рядки 910-990), всього по кожному господарству за всіма видами перевезень - у графі 4 (рядки 900-990). У складі витрат кожного господарства враховані прямі та розподілені витрати, загальновиробничі, адміністративні та витрати на збут.

Дані звітів ф. 10.1, ф. 10.2 розд. 3 пов'язані з даними ф. 10.1, ф. 10.2 розд. 6.

Рядок 995 є підсумком рядків 900-990.

Графа 1 цього рядка дорівнює графі 1 рядка 4311 розд. 6 ф. 10.1, ф. 10.2 відповідно.

Графа 2 цього рядка дорівнює графі 1 рядка 4315 розд. 6 ф. 10.1, ф. 10.2 відповідно.

Графа 3 цього рядка дорівнює графі 1 рядка 4320 розд. 6 ф. 10.1, ф. 10.2 відповідно.

Графа 4 цього рядка дорівнює графі 1 рядка 4310 розд. 6 ф. 10.1, ф. 10.2 відповідно.

У розділі 4 “Склад витрат за видами перевезень” відображається інформація про витрати за видами перевезень відповідно за плановими показниками - у ф. 10.1-зал. та фактичними показниками - у ф. 10.2-зал. (з виділенням витрат на оплату праці).

За кожною групою витрат витрати поділяються на прямі витрати окремого виду економічної діяльності, що здійснені для даного виду перевезень, та інші статті витрат після розподілу. Порядок проведення розподілу витрат між видами перевезень, які неможливо в момент їх виникнення віднести до певного виду перевезень, викладено в п. 3.4 Номенклатури витрат.

Загальновиробничі витрати складаються з постійних і змінних, перелік яких викладено в Обліковій політиці Державної адміністрації залізничного транспорту України.

Сума рядків 1000 “Пасажирські перевезення у внутрішньому (крім приміського) та міжнародному сполученнях”, 1100 “Пасажирські перевезення у приміському сполученні”, 1200 “Вантажні перевезення” дорівнює підсумковому рядку 1300 “Разом витрат з перевезень” і відображає витрати на всі види перевезень залізниць і структурних підрозділів, що їм підпорядковані, підрозділів Укрзалізниці та підприємств, що їй підпорядковані.

У розділі 5 “Витрати з ремонту та модернізації основних засобів” наводиться відповідно інформація про планові (ф. 10.1 розд. 5) та фактичні витрати (ф. 10.2 розд. 5) з поточного, деповського та капітального ремонту, а також модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції та іншого поліпшення основних засобів галузевих господарств, виконаних господарським і підрядним способами.

Фактична повна вартість ремонту складається з виробничої собівартості, адміністративних витрат і витрат на збут.

До виробничої собівартості ремонту належать прямі витрати, що враховуються на рахунку 23 “Виробництво”, та загальновиробничі витрати, що враховуються на рахунку 91 „Загальновиробничі витрати” та належать до виробничої собівартості (змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати).

Витрати з ремонту основних засобів здійснюються для підтримки об’єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, і включаються до витрат звітного періоду.

Вартість робіт з модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції та іншого поліпшення основних засобів, у т. ч. окремих видів робіт, виконаних при всіх видах ремонтів, що призводять до

збільшення очікуваних майбутніх вигод від використання об'єкта основних засобів, включається до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням вартості основних засобів.

При складанні цього розділу необхідно користуватися „Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з виконанням капітального (деповського) ремонту за окремими одиницями об'єктів рухомого складу”, що затверджені Наказом Укрзалізниці від 31.12.2003 р. № 671-ЦЗ.

У графі 1 відображаються відповідно планові (ф. 10.1) та фактичні витрати (ф. 10.2) з поточного та деповського ремонтів основних засобів, які були заплановані і виконані за звітний період, у графі 2 відповідно витрати з капітального ремонту основних засобів; у графі 3 - загальна сума витрат з ремонтів основних засобів (відповідно за планом і фактично), яка дорівнює сумі граф 1, 2. У графі 4 ф. 10.1, ф. 10.2 відображаються відповідно планові та фактичні витрати з модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції та іншого поліпшення основних засобів, у т. ч. вартість окремих видів робіт, що виконуються при всіх видах ремонтів, які спрямовані на поліпшення експлуатаційних якостей об'єктів основних засобів, що призводить до підвищення рівня їх продуктивності, продовження терміну служби, покращення технічного стану.

Графа 5 “Всього витрат” є сумою витрат з ремонту основних засобів і вартості робіт з модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції та іншого поліпшення об'єктів за звітний період (графа 3 + графа 4) як запланованих (ф. 10.1), так і фактичних (ф. 10.2).

У графах 6 «Передано підрозділам своєї залізниці (із графи 3)» та 7 «Одержано від підрозділів своєї залізниці (із графи 3)» ф. 10.1 та ф. 10.2 відображаються відповідно планові та фактичні витрати, зазначені підрозділом при виконанні ремонту основних засобів для підрозділів своєї залізниці та передані ним за взаєморозрахунками (графа 6), а також відповідно витрати, одержані підрозділом – власником основних засобів від підрозділів своєї залізниці за виконаний ними ремонт і передані йому за взаєморозрахунками (графа 7).

Ф. 10.1–зал. та ф. 10.2–зал. розділи 6 “Витрати галузевих господарств за видами перевезень, видами робіт допоміжної діяльності, економічними елементами та статтями витрат за плановими та фактичними показниками» (далі ф. 10.1 та ф. 10.2 розд. 6) заповнюються за плановими та фактичними показниками відповідно (рядки 2000-4347).

Прямі та розподілені витрати відображаються за кожною статтею Номенклатури витрат, а за окремими рядками загальною сумою наводиться інформація щодо загальновиробничих витрат, що розподілені за базою розподілу, визначеною обліковою політикою, адміністративних витрат і витрат на збут.

Віднесення витрат на той чи інший вид перевезень ґрунтується на технології виконання робіт. При цьому прямі витрати, які можливо визначити при їх виникненні, до якого виду перевезень вони належать, відносяться безпосередньо на відповідний вид перевезень, а витрати, які неможливо в момент їх виникнення віднести прямо на конкретний вид перевезень, розподіляються між ними пропорційно величині відповідних показників експлуатаційної роботи рухомого складу.

Порядок постатейного розподілу витрат між видами перевезень і джерела інформації показників експлуатаційної роботи, які використовуються для розподілу витрат, наведено у п. 2.2.4 та 3.4. Номенклатури витрат.

У графах Б та В зазначаються назва господарства, види перевезень, номери та найменування статей витрат, у графі Г – коди рядків, у графі 1 – загальна сума витрат з перевезень, а у графах 2-8 ця сума витрат розшифровується за економічними елементами витрат.

У розд. 6 ф. 10.1 та ф. 10.2 у підрозділі «І. Перевезення» відображається відповідно інформація про планові та фактичні витрати галузевих господарств за економічними елементами, видами перевезень у розрізі статей витрат за період з початку року.

Показник рядка 4325 ф. 10.1 та ф. 10.2 розд. 6 «Загальновиробничі витрати», рядка 4330 «Адміністративні витрати», рядка 4335 «Витрати на збут» є сумою відповідних рядків, в яких наведено інформацію про ці витрати.

У рядку 4340 ф. 10.1 та ф. 10.2 розд. 6 „Виробничі витрати за видами перевезень” відображаються суми витрат за видами перевезень, вказаними в рядках 4311, 4315, 4320, без урахування суми розподілених за видами перевезень загальновиробничих, адміністративних витрат і витрат на збут. Показник рядка 4345 дорівнює різниці рядка 4311 і рядків 4312-4314; показник рядка 4346 дорівнює різниці рядка 4315 і рядків 4316-4318; показник рядка 4347 дорівнює різниці рядка 4320 і рядків 4325-4335.

У ф. 10.1-зал. та ф. 10.2-зал розділи 7 «Загальновиробничі витрати за плановими та фактичними показниками» у рядках 5000-5050 відображають дані про всі загальновиробничі витрати підприємства та його структурні підрозділи за статтями 701-733 Номенклатури витрат та економічними елементами.

Із них у рядках 5060-5073 відображаються відповідні планові та фактичні загальновиробничі витрати за господарствами основних видів економічної діяльності (перевезень) за елементами витрат, а у рядках 5080-5099 відображаються відповідні планові та фактичні загальновиробничі витрати з допоміжної діяльності за елементами витрат. Із графи 8 «інші витрати» виділено графи 9 «Передано підрозділам своєї залізниці» та 10 «Одержано від підрозділів своєї залізниці», в яких відображаються відповідно загальновиробничі витрати, передані та одержані від підрозділів своєї залізниці. Загальновиробничі витрати в цьому розділі

дорівнюють сумі загальновиробничих витрат по всіх господарствах у розділі 17 ф. 10.1, ф. 10.2 з урахуванням суми переданих та одержаних витрат підрозділам своєї залізниці.

У рядку 5110 довідково відображається частина загальновиробничих витрат, що належить до робіт капітального характеру, які виконуються господарським способом (у межах залізниці). До таких витрат належить частина загальновиробничих витрат структурних підрозділів, що здійснюють капітальні будівельно-монтажні роботи, роботи з модернізації основних засобів та інші роботи капітального характеру (у межах залізниці).

У ф. 10.1-зал. та ф. 10.2-зал. розділи 8 «Адміністративні витрати за плановими та фактичними показниками» у рядках 5300-5330 відображаються дані про всі адміністративні витрати підприємства та його структурні підрозділи за статтями 751-763 Номенклатури витрат та економічними елементами. Із рядка 5330 «Всього адміністративних витрат» виділяється рядок 5331 «у тому числі ремонт», в якому відображаються витрати з усіх видів ремонту основних засобів (службових автомобілів, будівель, споруд, технічних засобів тощо) за елементами витрат.

У рядках 5340-5353 відображаються відповідні планові та фактичні адміністративні витрати за господарствами основних видів економічної діяльності (перевезень) за елементами витрат, а у рядках 5360-5379 відображаються відповідні планові та фактичні адміністративні витрати з допоміжної діяльності за елементами витрат. У рядках 5355 «Витрати, пов'язані з виготовленням продукції (робіт, послуг) для власного споживання (із рядка 5340)», 5385 «Витрати, пов'язані з виготовленням продукції (робіт, послуг) для власного споживання (із рядка 5360)» відображається частина адміністративних витрат, яка припадає на виготовлену продукцію для власного споживання, відповідно з основних видів економічної діяльності та з допоміжної діяльності. Із графі 8 «інші витрати» виділено графу 9 «Передано підрозділам своєї залізниці», в якій відображаються адміністративні витрати, передані підрозділам своєї залізниці. Адміністративні витрати в цьому розділі дорівнюють сумі адміністративних витрат по всіх господарствах у розділі 17 ф. 10.1, ф. 10.2 з урахуванням суми переданих витрат підрозділам своєї залізниці.

У ф. 10.1-зал. та ф. 10.2-зал. розділи 9 «Витрати на збут за плановими та фактичними показниками» у рядках 5500-5508 відображають дані про всі витрати на збут підприємства та його структурні підрозділи за статтями 781-789 Номенклатури витрат та елементами витрат.

Із них у рядках 5530-5543 відображаються відповідні планові та фактичні витрати на збут за господарствами основних видів економічної діяльності (перевезень) за елементами витрат, а у рядках 5550-5569 відображаються відповідні планові та фактичні витрати на збут з допоміжної діяльності за елементами витрат. Це, зокрема, витрати

пакувальних матеріалів, транспортування за умовами договору, витрати на маркетинг і рекламу, на оплату праці продавцям, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів.

Із графи 8 «інші витрати» виділено графи 9 «Передано підрозділам своєї залізниці» та 10 «Одержано від підрозділів своєї залізниці», в яких відображаються відповідно витрати на збут, передані та одержані від підрозділів своєї залізниці. Витрати на збут у цьому розділі дорівнюють сумі витрат на збут по всіх господарствах у розділі 17 ф. 10.1, ф. 10.2 з урахуванням суми переданих та одержаних витрат підрозділам своєї залізниці.

У розділах 10 „Інші доходи і витрати операційної діяльності” ф. 10.1-зал. та ф. 10.2-зал. (далі – ф. 10.1 та ф. 10.2, розд. 10) відображаються за плановими та фактичними показниками інші доходи і витрати операційної діяльності підприємства (підрозділу). У графах 1, 2 наводяться дані про доходи та витрати за відповідними плановими та фактичними показниками. У графі 3 наводяться дані про витрати на оплату праці з графи 1. Інші витрати операційної діяльності враховуються за статтями з 801 по 846 Номенклатури витрат.

У рядку 5600 „Наукові дослідження і дослідно-конструкторські розробки” у графі 2 „Витрати” наводяться відповідні дані про планові та фактичні витрати, пов’язані з дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство, якщо вони відповідають нормам Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 „Нематеріальні активи”. Графа 1 „Доходи” у цьому рядку не заповнюється.

У рядку 5601 „Реалізація іноземної валюти” відображаються заплановані та фактичні такі дані: у графі 1 „Доходи” – дохід від реалізації іноземної валюти, а в графі 2 „Витрати” – балансова вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації, яка визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку плюс витрати, пов’язані з її реалізацією.

У рядку 5602 „Реалізація оборотних активів” підрозділи, для яких ця реалізація не є основною роботою, відображають відповідно за плановими та фактичними показниками у графі 1 „Доходи” – доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів тощо, а також необоротних активів і груп вибуття, утримуваних для продажу) підрозділам інших залізниць і на сторону, а в графі 2 „Витрати” – собівартість реалізованих оборотних активів і витрати, пов’язані з їх реалізацією, а також собівартість реалізованих необоротних активів і груп вибуття, утримуваних для продажу.

У рядку 5603 «у тому числі: Реалізація необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу» підрозділи, для яких ця реалізація не є

основною роботою, відображають відповідно за плановими та фактичними показниками у графі 1 „Доходи” - доходи від реалізації необоротних активів і груп вибуття, утримуваних для продажу підрозділам інших залізниць і на сторону, а в графі 2 „Витрати” – собівартість реалізованих необоротних активів і груп вибуття, утримуваних для продажу.

У рядку 5604 „Матеріальна допомога непрацюючим” у графі 2 „Витрати” відображаються нараховані суми матеріальної допомоги як у грошовій, так і в натуральній формі та інші виплати непрацюючим за плановими та фактичними показниками. Графа 1 „Доходи” у цьому рядку не заповнюється.

У рядку 5605 „Резерв сумнівних боргів” у графі 2 „Витрати” за плановими та фактичними показниками відображаються суми нарахованого резерву сумнівних боргів щодо дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги та іншої поточної дебіторської заборгованості, а в графі 1 „Доходи” – зменшення нарахованого резерву у зв’язку з відшкодуванням підприємству вартості раніше зарахованої до резерву дебіторської заборгованості.

У рядку 5606 „Операційна курсова різниця” показуються доходи і втрати від курсових різниць за активами і зобов’язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти за плановими та фактичними показниками.

У рядку 5607 „Втрати від знецінення запасів” у графі 2 наводяться планові та фактичні дані про втрати, пов’язані зі знеціненням (уцінкою) запасів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», тобто суму, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Графа 1 „Доходи” у цьому рядку не заповнюється.

У рядку 5608 „Нестачі і втрати від псування цінностей” за плановими та фактичними показниками у графі 2 „Витрати” відображаються відповідно суми нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування товарно-матеріальних цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження та реалізації понад норми природного убутку. У графі 1 „Доходи” показуються планові та фактичні суми, що підлягають відшкодуванню винними особами в разі їх встановлення.

У рядках 5609 „Штраф за невиконання відповідального плану перевезень”, 5610 „Штраф за прострочку в доставці вантажів” і 5611 „Інші штрафи, передбачені Статутом залізниць України” за плановими та фактичними показниками відповідно у графі 1 «Доходи» наводяться суми штрафів, передбачених Статутом залізниць України, одержані від вантажовідправників, вантажоодержувачів і пасажирів, а у графі 2 «Витрати» планові та фактичні суми сплачених або визнаних залізницями штрафів за операціями, пов’язаними з перевезеннями.

У рядку 5612 „Інші штрафи, пені, недоутримки” у графі 1 „Доходи” за плановими та фактичними показниками наводяться суми штрафів, пеней, недоутримок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду про їх стягнення, а також відшкодування винуватцями, повернення раніше визнаних сум штрафів, пеней, недоутримок, а в графі 2 „Витрати” – планові та фактичні суми визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів.

У рядку 5613 „Операційна оренда активів” відображаються за плановими та фактичними показниками доходи (графа 1) і витрати (графа 2) від здачі окремих об’єктів необоротних активів в операційну оренду. До витрат орендодавця включаються амортизація цих об’єктів, можливі витрати, пов’язані з укладанням угоди про операційну оренду (юридичні тощо).

У рядку 5614 „Здешевлення побутового палива, відпущеного непрацюючим” відображаються витрати на виплату різниці між вартістю палива, за якою воно враховується на балансі, і ціною, за якою паливо, відпущене непрацюючим згідно з чинним законодавством (колективним договором) у графі 2 за плановими та фактичними показниками. Графа 1 „Доходи” у цьому рядку не заповнюється.

У рядку 5615 „Незбережені перевезення” у графі 1 „Доходи” за плановими та фактичними показниками відображаються суми, які надійшли в погашення втрат від незбережених перевезень, а в графі 2 „Витрати” – визнані або присуджені на користь вантажоодержувачів суми за незбереження (незабезпечення схоронності, втрати, нестачі, псування, пошкодження) вантажу або багажу.

У рядку 5615 „Відрахування на утримання Укрзалізниці” у графі 2 за плановими та фактичними показниками показуються витрати підприємств на утримання Укрзалізниці. Графа 1 „Доходи” у цьому рядку не заповнюється.

У рядку 5617 „Утримання закладів оздоровчого та спортивно-культурного характеру” за плановими та фактичними показниками відображаються доходи (графа 1) і витрати (графа 2) з утримання й обслуговування будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та спортивно-культурного призначення, що знаходяться на балансах підприємств і структурних підрозділів залізниць.

У тому числі в рядках 5618 „оздоровчих заклади”, 5619 „спортивні заклади”, 5620 „культурні заклади” відображаються за плановими та фактичними показниками відповідні доходи (графа 1) і витрати (графа 2) цих закладів.

У рядку 5621 „Житлове господарство - всього” у графі 1 „Доходи” за плановими та фактичними показниками відображаються суми доходів, що надійшли підприємству у вигляді квартирної плати, плати за інші

надані послуги, а у графі 2 „Витрати” показуються планові та фактичні витрати з утримання й обслуговування житлового господарства.

Сума витрат у рядку 5621 дорівнює сумі витрат, показаних у рядках з 5622 по 5641. Витрати житлового господарства враховуються за статтями Номенклатури витрат з 818 по 836 та за статтею 844. Графа 1 «Доходи» за рядками 5622-5641 не заповнюється.

У рядку 5642 „Утримання гуртожитків” у графі 1 „Доходи” відображаються за плановими та фактичними показниками суми доходів, що надійшли підприємству у вигляді плати за проживання в гуртожитках та інших наданих послуг за окремими договорами (обслуговування, комунальні послуги, ремонт тощо), а у графі 2 „Витрати” показуються планові та фактичні витрати з утримання й обслуговування гуртожитків, які враховуються за статтею 837.

У рядку 5643 „Комунальне господарство” у графі 1 „Доходи” відображаються планові та фактичні суми, що надійшли за надані послуги комунальним господарством, у графі 2 „Витрати” показуються планові та фактичні витрати з утримання й обслуговування комунального господарства, які враховуються за статтями з 838 по 843. Графа 1 «Доходи» у рядках 5644-5649 не заповнюється.

Сума рядка 5643 дорівнює сумі показників у рядках з 5644 по 5649.

У рядку 5650 „Доходи і витрати від послуг, наданих страховим компаніям” у графі 1 „Доходи” відображається за плановими та фактичними показниками звітного періоду сума комісійної винагороди страхових компаній, що належить підприємству згідно з розподілом за умовами угоди за виконання взятих на себе зобов’язань з обов’язкового особистого страхування пасажирів від нещасних випадків на транспорті, обов’язкового страхування категорій працівників, зайнятих безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя та здоров’я, передбачених законодавством, обов’язкового страхування майна підприємства та інших видів страхування, а у графі 2 „Витрати” відображаються планові та фактичні витрати за звітний період, здійснені за рахунок цих сум на попереджувальні заходи для запобігання нещасних випадків.

У рядку 5651 „Доходи від безоплатно одержаних оборотних активів” у графі 1 „Доходи” за плановими та фактичними показниками відображається сума доходу від безоплатно одержаних оборотних активів. Графа 2 „Витрати” у цьому рядку не заповнюється.

У рядку 5652 „Доходи від цільового фінансування, пов’язаного з операційною діяльністю” у графі 1 „Доходи” відображаються за плановими та фактичними показниками суми фінансування підприємств на їх утримання та преміювання працівників, отримання з бюджету компенсації працюючим на території радіоактивного забруднення, малозабезпеченим сім’ям, субсидії по квартирній платі та комунальних послугах тощо. Графа 2 „Витрати” у цьому рядку не заповнюється.

У рядку 5653 „Доходи від списання кредиторської заборгованості” у графі 1 показується запланована та фактична сума доходу від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, після закінчення строку позовної давності. Графа 2 „Витрати” у цьому рядку не заповнюється.

У рядку 5654 „Інші доходи і витрати операційної діяльності” за плановими та фактичними показниками відображаються інші доходи і витрати, що не знайшли відображення у вищенаведених рядках, зокрема у графі 1 „Доходи” відображається за плановими та фактичними показниками оприбуткування раніше не врахованих на балансі запасів, відсотки банку за користування грошовими коштами (за поточним депозитним рахунками), доходи від приватизації, оприбуткування надлишків запасів, виявлених при інвентаризації, дохід від надання безкоштовних квитків для особистих потреб тощо, а у графі 2 „Витрати” – планові та фактичні витрати з відшкодування заподіяного ушкодження здоров'я, оплата регресних позовів соцстраху і за дні хвороби при травматичних пошкодженнях з вини підприємства; оплата рахунків за усунення пошкодження рухомого складу, що належить іншим міністерствам і відомствам; оплата за втрачені вагони інших залізниць; здешевлення опалення, гарячого водопостачання; доплата за проживання в гуртожитках працівників підприємства; оплата навчання і лікування; витрати на проведення медичних оглядів декретованих контингентів, абітурієнтів, надання медичної допомоги пасажиром на вокзалах і поїздах; благодійна допомога; відшкодування Пенсійному фонду пільгових пенсій; допомога закладам, які обслуговують працівників залізничного транспорту (медичним, навчальним, оздоровчим, спортивно-культурним тощо), а також правоохоронним органам; дотація підрозділам громадського харчування на здешевлення харчування працівників; вилучення коштів для цільового фінансування заходів Укрзалізниці; збір до Пенсійного фонду, нарахований у випадку, коли протягом місяця не здійснюються витрати на оплату праці найманих працівників (відпустка без збереження заробітної плати), розрахований виходячи з мінімальної заробітної плати, витрати з надання безкоштовних квитків для особистих потреб тощо.

У графі 2 рядка 5655 „Штрафні санкції до Фонду соціального захисту інвалідів” за плановими та фактичними показниками відображаються суми штрафів, вказаних у назві рядка. Графа 1 цього рядка не заповнюється.

У графі 2 рядка 5656 „Відрахування профкому” відображають суми запланованих відповідно до колективного договору та нарахованих профкомом коштів, графа 1 цього рядка не заповнюється.

У графі 2 рядка 5657 „Фінансування, пов'язане з утриманням безоплатно переданого житла та об'єктів соціальної інфраструктури в комунальну власність” за плановими та фактичними показниками відображаються суми витрат на утримання безоплатно переданого житла

та об'єктів соціальної інфраструктури, що здійснюється відповідно до статті 4 Закону України „Про передачу об'єктів права державної і комунальної власності” від 03.03.98 р. № 147/98-ВР та Постанови Кабінету Міністрів України від 06.11.95 р. № 891. Графа 1 цього рядка не заповнюється.

У графі 2 рядка 5658 „Списання безнадійних боргів” за плановими та фактичними показниками відображаються суми списаної безнадійної заборгованості, щодо якої резерв сумнівних боргів не нараховано. У графі 1 цього рядка за плановими та фактичними показниками відображаються суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних оборотних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні).

Рядок 5680 „Всього доходів і витрат операційної діяльності” є підсумковим рядком рядків 5600-5617, 5621, 5642, 5643, 5650-5654, 5658.

У ф. 10.1-розд. та ф. 10.2-зал. розділи 11 „Фінансові доходи і витрати за плановими та фактичними показниками” (далі - ф. 10.1 та ф. 10.2 розд. 11) відображаються відповідно за плановими та фактичними показниками фінансові доходи і витрати, які включаються до звичайної діяльності підприємства. Фактичні показники у графах 1 та 2 заповнюються на підставі даних про господарські операції, що обліковуються на рахунках бухгалтерського обліку 73 „Інші фінансові доходи” і 95 „Фінансові витрати” та виникають у ході фінансової діяльності підприємства, а також відповідні планові показники.

У рядку 5700 „Дивіденди” у графі 1 показується інформація про належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними. Графа 2 „Витрати” в цьому рядку не заповнюється.

У рядку 5701 „Відсотки за кредит” у графі 2 відображається сума запланованих і фактичних витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків за користування короткостроковими (рядок 5702) та довгостроковими (рядок 5703) кредитами банків. Графа 1 у цих рядках не заповнюється.

У рядку 5704 „Фінансовий лізинг активів” відображаються доходи і витрати з фінансового лізингу активів за плановими та фактичними показниками.

У графі 1 „Доходи” відображається винагорода за здані у фінансову оренду необоротні активи, а у графі 2 „Витрати” відображаються витрати, пов'язані з нарахуванням відсотків за договорами фінансового лізингу.

У рядку 5705 „Інші фінансові доходи і витрати” у графі 1 „Доходи” за плановими та фактичними показниками відображаються суми одержаних відсотків за облігаціями чи іншими цінними паперами (рядок 5706) та інші доходи від фінансової діяльності, що не знайшли відображення у вищенаведених рядках цього розділу.

У графі 2 „Витрати” за плановими та фактичними показниками відображається сума витрат, пов'язаних із залученням позикового

капіталу, зокрема витрат, пов'язаних із випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів. Графа 1 „Доходи” у рядку 5706 не заповнюється.

Сума, відображена в рядку 5720 за всіма графами, дорівнює сумі показників у рядках 5700, 5701, 5704 і 5705 за відповідними графами.

У ф.10.1-зал в розділі 12 „Доходи і втрати від участі в капіталі за плановими показниками” (далі - ф. 10.1 розд. 12) та ф. 10.2-зал. в розділі 12 „Доходи і втрати від участі в капіталі за фактичними показниками” (далі - ф. 10.2 розд. 12) відображаються відповідні планові та фактичні доходи і витрати звичайної діяльності підприємства, що враховуються на рахунках бухгалтерського обліку 72 „Дохід від участі в капіталі” та 96 „Втрати від участі в капіталі” і виникають від інвестицій, які здійснені в асоційовані, спільні або дочірні підприємства, та облік яких ведеться за методом участі в капіталі. У графі 1 „Доходи” в рядках 5730-5732 відображається за плановими та фактичними показниками інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання відповідно асоційованими, спільними та дочірніми підприємствами прибутків.

У графі 2 „Витрати” у рядках 5730-5732 відображається запланована та фактична сума витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання відповідно асоційованими, спільними та дочірніми підприємствами збитків.

Сума показників, відображених у рядках 5730-5732, за всіма графами дорівнює показникові рядка 5740 за відповідними графами.

У ф. 10.1-зал. в розділі 13 «Інші доходи і витрати за плановими показниками» (далі – ф. 10.1 розд. 13) за плановими та у ф. 10.2-зал. в розділі 13 «Інші доходи і витрати за фактичними показниками» (далі – ф. 10.2 розд. 13) за фактичними показниками у графах 1 та 2 відображаються відповідно доходи і витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності підприємства, але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг, та обліковуються на рахунках 74 «Інші доходи» та 97 «Інші витрати». У графі 3 відображається відповідно планова та фактична сума витрат на оплату праці з графі 2 відповідно.

У рядках 5750 «Реалізація фінансових інвестицій», 5751 «Відновлення (зменшення) корисності активів» у графі 1 «Доходи» за плановими та фактичними показниками відображається дохід від реалізації фінансових інвестицій, від відновлення корисності активів відповідно.

У графі 2 «Витрати» в цих рядках відображається за плановими та фактичними показниками відповідно сума витрат, що складається з балансової вартості фінансових інвестицій та інших витрат, пов'язаних з їх реалізацією, та втрати від зменшення корисності активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів».

У рядку 5752 «Неопераційні курсові різниці» за плановими та фактичними показниками відображається інформація про курсові різниці від зміни курсу гривні до іноземної валюти за активами і зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства. У графі 1 «Доходи» відображається відповідно дохід від курсових різниць, а в графі 2 «Витрати» - відповідно відображаються витрати за активами і зобов'язаннями неопераційної діяльності від зміни курсу гривні до іноземної валюти. Графа 3 у цьому рядку не заповнюється.

У графі 1 рядка 5753 «Дохід від безоплатно одержаних активів» за плановими та фактичними показниками відображається інформація про доходи від безоплатно одержаних необоротних активів, фінансових інвестицій і цільового фінансування капітальних інвестицій.

Дохід від безоплатно одержаних необоротних активів і цільового фінансування капітальних інвестицій, що підлягають амортизації, визначається в сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з її нарахуванням.

Графи 2 «Витрати», 3 «у т.ч. витрати на оплату праці» у цьому рядку не заповнюються.

У рядку 5754 «Дооцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» за плановими та фактичними показниками у графі 1 «Доходи» відображається сума дооцінки об'єктів необоротних активів у випадках, передбачених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», а також сума дооцінки фінансових інвестицій. Графи 2 «Витрати» і 3 «у т.ч. витрати на оплату праці» у цьому рядку не заповнюються.

У рядку 5755 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» за плановими та фактичними показниками у графі 2 «Витрати» відображається сума уцінки об'єктів необоротних активів у випадках, передбачених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», а також сума уцінки фінансових інвестицій. Графи 1 «Доходи» і 3 «у т.ч. витрати на оплату праці» у цьому рядку не заповнюються.

У рядку 5756 «Списання необоротних активів» у графі 1 «Доходи» наводиться сума доходу від ліквідації необоротних активів (оприбуткування запасних частин, матеріалів, металобрухту, дров і суми відшкодування нестач винними особами тощо), а у графі 2 «Витрати» - залишкова вартість списаних необоротних активів у результаті їх ліквідації, нестачі та витрати, пов'язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж тощо). Показники цього рядка заповнюються за плановими та фактичними даними у відповідних графах.

У рядку 5757 «Інші доходи і витрати звичайної діяльності» у графі 2 «Витрати» за плановими та фактичними показниками відображаються інші витрати, що виникають під час звичайної діяльності, але не пов'язані

безпосередньо з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які не включені до вищенаведених рядків.

У графі 1 «Доходи» відображається, зокрема, оприбуткування раніше не врахованих на балансі необоротних активів, оприбуткування матеріальних цінностей, знятих при всіх видах робіт з утримання, ремонту та інших видах поліпшення основних засобів (модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції тощо), оприбуткування матеріальних цінностей від списання непридатних для подальшого використання чи застарілої конструкції виробничих запасів (колісних пар тощо) та інших доходів, що не включені до вищенаведених рядків цього розділу.

Сума рядка 5770 дорівнює сумі показників, наведених у рядках з 5750 по 5757 за відповідними графами.

У ф. 10.2-зал. в розділі 14 «Надзвичайні доходи і витрати за фактичними показниками» (далі - ф. 10.2 розд. 14) відображаються доходи, втрати і витрати, пов'язані з подіями або операціями, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному звітному періоді (стихійне лихо, техногенні катастрофи і аварії тощо).

Витрати враховуються на рахунку 99 «Надзвичайні витрати».

У графі 2 «Витрати» у рядках 5780, 5781, 5782 відображаються витрати від надзвичайних подій, до яких належать як прямі втрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків.

У графі 1 «Доходи» відображається сума відшкодування втрат від надзвичайних подій, включаючи відшкодування витрат на попередження втрат від надзвичайних подій і дохід від інших подій чи операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій, зокрема оприбутковані відходи від списання активів, знищених внаслідок надзвичайних подій тощо. Сума рядка 5790 дорівнює сумі показників, відображених у рядках 5780, 5781, 5782.

У ф. 10.1-зал. в розділі 15 «Витрати з надання послуг іншим підприємствам залізничного транспорту та на сторону за плановими показниками» (далі - ф. 10.1 розд. 15) відображається інформація про планові та відповідно у ф. 10.2-зал. в розділі 15 «Витрати з надання послуг іншим підприємствам залізничного транспорту та на сторону за фактичними показниками» (далі - ф. 10.2 розд. 15) фактичні витрати підприємств та їх структурних підрозділів з надання послуг іншим підприємствам залізничного транспорту та на сторону за основних видів економічної діяльності, допоміжної діяльності за економічними елементами витрат за період з початку року.

Графа 1 розділу 15 відповідає даним розділу 17 графі 9 ф. 10.1-зал. ф. 10.2-зал. відповідно, заповнених структурними підрозділами залізниць. Розділ 15 ф. 10.1-зал. ф. 10.2-зал. графа 1 – загальна сума витрат за видом

діяльності з реалізації послуг іншим підприємствам залізничного транспорту, у тому числі залізницям, та на сторону – не дорівнює графам 11 та 15 розділу I «Реалізація послуг з основних та допоміжних видів економічної діяльності залізничного транспорту» на суму витрат незавершеного виробництва. Цей розділ також заповнюється іншими підприємствами залізничного транспорту, що входять до сфери управління Укрзалізниці, та Укрзалізницею.

У графі Б зазначаються назви господарств і назви видів економічної діяльності, у графі В – коди рядків, у графі 1 – загальна сума витрат за видом діяльності з реалізації послуг іншим підприємствам залізничного транспорту, у тому числі залізницям, та на сторону, а у графах 2-8 ця сума витрат розшифровується за економічними елементами витрат. У графі 9 «Незавершене виробництво (із графи 1)» відображаються витрати з основних видів діяльності та допоміжної діяльності на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), яких було зазано при наданні послуг іншим підприємствам залізничного транспорту та на сторону і не реалізовано за звітний період. За такими видами діяльності, як «Пасажирські перевезення у внутрішньому (крім приміського) та міжнародному сполученнях», «Пасажирські перевезення у приміському сполученні», «Вантажні перевезення», «Надання послуг локомотивної тяги (в пасажирському та вантажному русі)» за всіма господарствами ця графа не заповнюється. Крім того, у рядках 6430 «Незавершене виробництво (із рядка 6360)» та 6870 «Незавершене виробництво (із рядка 6860)» витрати з незавершеного виробництва відображаються за елементами витрат у цілому за всіма господарствами за основними видами економічної діяльності (у рядку 6430) та всіма видами робіт допоміжної діяльності (у рядку 6870).

У графі 1 цього звіту відображаються дані щодо витрат з реалізації послуг іншим підприємствам залізничного транспорту (у тому числі залізницям) і на сторону іншим юридичним особам.

У рядку 6360 відображається сума витрат «Всього за господарствами» за всіма видами економічної діяльності і дорівнює сумі витрат, вказаних у рядках 6361, 6370, 6380, 6390, 6400, 6410.

У ф. 10.1 розд. 15, ф. 10.2 розд., 15 крім витрат з надання послуг іншим підприємствам залізничного транспорту та на сторону, відображаються відповідні планові та фактичні витрати з послуг допоміжного виробництва, які надаються іншим підприємствам залізничного транспорту та на сторону економічними елементами витрат. З адміністративних витрат виділяються витрати на утримання транспорту.

У рядку 6500 «Промислове виробництво - всього» ф. 10.1 розд. 15, ф. 10.2 розд. 15 відображається сума рядків 6501- 6503, 6505.

У рядку 6501 «Промислове виробництво» ф. 10.1 розд. 15, ф. 10.2 розд. 15 відображаються відповідні планові та фактичні витрати по виготовлення запасних частин, інструментів, пристосувань, інвентарю та

інших видів продукції, які реалізуються іншим підприємствам залізничного транспорту та на сторону.

У ф. 10.1-зал. в розділі 16 «Витрати галузевих господарств за видами економічної діяльності, економічними елементами витрат за плановими показниками» (далі - ф. 10.1 розд. 16) відображається інформація про планові та відповідно у ф. 10.2-зал. в розділі 16 «Витрати галузевих господарств за видами економічної діяльності, економічними елементами витрат за фактичними показниками» (далі - ф. 10.2 розд. 16) фактичні витрати галузевих господарств за основними видами економічної діяльності та економічними елементами витрат за період з початку року.

Розділ 16 ф. 10.1-зал. ф. 10.2-зал. складається структурними підрозділами, галузевими службами залізниць, фінансово-економічними службами залізниць на підставі даних розділу 17 ф. 10.1-зал. 10.2-зал. відповідно, заповнених структурними підрозділами залізниць. Цей розділ також заповнюється іншими підприємствами залізничного транспорту, що входять до сфери управління Укрзалізниці, та Укрзалізницею.

У графі Б зазначаються назви господарств і назви видів економічної діяльності, у графі В – коди рядків, у графі 1 – загальна сума витрат за видом діяльності (без урахування витрат з реалізації послуг іншим підприємствам залізничного транспорту, у тому числі залізницям, та на сторону), а у графах 2-8 ця сума витрат розшифровується за економічними елементами витрат.

У графі 9 цього звіту відображаються дані щодо витрат з реалізації послуг іншим підприємствам залізничного транспорту (у тому числі залізницям) і на сторону іншим юридичним особам. У графі 10 відображається загальна сума витрат, яка дорівнює сумі граф 1 та 9. Графа 9 за рядками з видів діяльності «Пасажирські перевезення у внутрішньому (крім приміського) та міжнародному сполученнях», «Пасажирські перевезення у приміському сполученні», «Вантажні перевезення» не заповнюється. У графі 11 «Крім того, незавершене виробництво» відображаються витрати з основних видів діяльності на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), які не були реалізовані за звітний період. При цьому за такими видами діяльності, як «Пасажирські перевезення у внутрішньому (крім приміського) та міжнародному сполученнях», «Пасажирські перевезення у приміському сполученні», «Вантажні перевезення», «Надання послуг локомотивної тяги (в пасажирському та вантажному русі)» за всіма господарствами ця графа не заповнюється. Крім того, у рядку 7530 «Крім того, незавершене виробництво» витрати з незавершеного виробництва за вказаними видами економічної діяльності відображаються за елементами витрат у цілому за всіма господарствами.

У пасажирському господарстві сума планових витрат, відображених у рядку 7000 ф. 10.1 розд. 16, ф. 10.2 розд. 16 „Пасажирське господарство - всього” дорівнює сумі витрат за відповідними видами економічної

діяльності, що здійснює пасажирське господарство, а саме сумі рядків 7001, 7010, 7020, 7030. Сума витрат пасажирського господарства, зазначена у рядку 7000 ф. 10.1 розд. 16, ф. 10.2 розд. 16, відповідає сумі витрат цього господарства, вказаних у рядку 7700 ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд. 17.

У рядку 7460 відображається сума витрат «Всього за господарствами» за всіма видами економічної діяльності і дорівнює сумі витрат, вказаних у рядках 7461, 7470, 7480, 7490, 7500, 7510.

Ф. 10.1-зал. та ф. 10.2-зал. розділи 17 „Витрати за основними видами економічної діяльності, видами робіт допоміжної діяльності, економічними елементами та статтями витрат за плановими та фактичними показниками” (далі – ф.-10.1 та ф. 10.2 розд. 17) складаються структурними підрозділами залізниць, надаються галузевим службам та узагальнюються фінансово-економічною службою залізниці. За даними ф. 10.1 та ф. 10.2 розд. 17 формуються відповідні розділи 6 «Витрати галузевих господарств за видами перевезень, економічними елементами та статтями витрат» за плановими та фактичними показниками, 16 «Витрати галузевих господарств за видами економічної діяльності, економічними елементами витрат» за плановими та фактичними показниками та ув'язуються із розділом 15 «Витрати з надання послуг іншим підприємствам залізничного транспорту та на сторону» за плановими та фактичними показниками ф. 10.1 та ф. 10.2. Цей розділ заповнюється також іншими підприємствами залізничного транспорту, що входять до сфери управління Укрзалізниці.

У ф. 10.1 та ф. 10.2 розд. 17 відображається інформація про заплановані та фактичні витрати галузевих господарств за основними видами економічної діяльності, видами робіт допоміжної діяльності, економічними елементами в розрізі статей витрат з перевезень і допоміжної діяльності за період з початку року.

У графах Б та В ф. 10.1 і ф. 10.2 розд. 17 зазначаються номери та назви статей витрат згідно з Номенклатурою витрат, а також у графі В зазначається назва господарства та види економічної діяльності, які виконує кожне господарство, у графі Г – коди рядків, у графі 1 «Витрати з основних видів економічної діяльності (допоміжної діяльності)» – сума витрат за основними видами діяльності, які прямо відносяться на вид перевезень або підлягають розподілу між видами перевезень, а у графах 2-8 – сума витрат, зазначена у графі 1, розшифровується за економічними елементами витрат. У графі 9 цього розділу наводяться витрати з надання послуг іншим підприємствам залізничного транспорту та на сторону, тобто іншим юридичним або фізичним особам, які покриваються за рахунок надходжень за виконані роботи та надані послуги на підставі договірних цін, тарифів на послуги чи затверджених ставок додаткових зборів тощо. Графа 9 за рядками з видів діяльності «Пасажирські перевезення у внутрішньому (крім приміського) та міжнародному сполученнях»,

«Пасажирські перевезення у приміському сполученні», «Вантажні перевезення» не заповнюється. У графі 10 «Всього витрат» відображається загальна сума витрат, яка дорівнює сумі граф 1 та 9 цього розділу. У графі 11 «передано підрозділам своєї залізниці (із графи 8 «інші витрати»)» відображаються відповідно планові та фактичні витрати, зазначені підрозділом при виконанні ремонту основних засобів для підрозділів своєї залізниці та передані ним по взаєморозрахунках, а також витрати, зазначені підрозділами при виконанні інших робіт, послуг для підрозділів своєї залізниці та передані ним по взаєморозрахунках. У графі 12 «одержано від підрозділів своєї залізниці (із графи 8 «інші витрати»)» відображаються відповідно планові та фактичні витрати, одержані підрозділом – власником основних засобів від підрозділів своєї залізниці за виконаний ними ремонт і передані йому по взаєморозрахунках, а також витрати, одержані по взаєморозрахунках від підрозділів своєї залізниці за інші виконані роботи, послуги. Між графами 11 та 12 може бути різниця на суму витрат, які одержувач відображає на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» та на рахунках обліку виробничих запасів при їх ремонті. У графі 13 «Крім того, незавершене виробництво» відображаються витрати з основних видів діяльності та допоміжної діяльності на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), яких було зазначено при виконанні робіт для власних потреб підрозділу або для підрозділів своєї залізниці та які не реалізовані за звітний період. За такими видами діяльності, як «Пасажирські перевезення у внутрішньому (крім приміського) та міжнародному сполученнях», «Пасажирські перевезення у приміському сполученні», «Вантажні перевезення», «Надання послуг локомотивної тяги (у пасажирському та вантажному русі)» за всіма господарствами ця графа не заповнюється. При цьому витрати з основних видів діяльності та допоміжної діяльності на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), яких було зазначено при наданні послуг іншим підприємствам залізничного транспорту та на сторону і які не реалізовано за звітний період, відображаються у складі загальних витрат у графі 9 «Витрати з надання послуг іншим підприємствам залізничного транспорту та на сторону» і розшифровуються у 15 розділі ф. 10.1-зал. та ф. 10.2-зал.

У розділі I «Витрати за основними видами економічної діяльності», які належать до витрат з перевезень, статті витрат кожного господарства групуються за такою схемою: господарство, види економічної діяльності, загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут за кожним видом економічної діяльності та загальна сума таких витрат за господарством.

Оскільки окремі показники для розподілу у структурних підрозділах відсутні, то їх розподіл проводиться на вищому за підпорядкуванням рівні – фінансово-економічною службою залізниці.

У розділі II „Допоміжна діяльність” відображаються витрати господарств допоміжної діяльності за відповідними статтями Номенклатури витрат.

Рядки 10120-10265 є підсумковими рядками.

У рядку 10120 «Всього за господарствами» відображається за звітний період сума витрат структурних підрозділів за всіма господарствами, структурних підрозділів, що підпорядковані дирекціям залізничних перевезень, управлінням залізниць, які беруть участь в основних видах економічної діяльності.

У рядку 10121 „У тому числі за основними видами економічної діяльності: Пасажирські перевезення у внутрішньому (крім приміського) та міжнародному сполученнях» відображаються витрати всіх господарств і структурних підрозділів, що виникають при здійсненні цього виду діяльності. Показник цього рядка є сумою рядків 7701, 9181.

У рядку 10122 «У тому числі: 1. Прямі витрати з перевезень» відображаються прямі витрати всіх господарств, які беруть участь у перевезеннях. Показник цього рядка є сумою рядків 7702, 9182.

Показник рядка 10125 «2. Загальновиробничі витрати» за цим видом діяльності є сумою рядків 7725, 9195.

Показник рядка 10130 «3. Адміністративні витрати» за цим видом діяльності є сумою рядків 7730, 9200.

Показник рядка 10135 «4. Витрати на збут» за цим видом діяльності є сумою рядків 7735, 9205.

У рядку 10140 «Пасажирські перевезення у приміському сполученні» відображаються витрати всіх господарств і всіх структурних підрозділів залізниць, які виникають при здійсненні цього виду діяльності. Показник цього рядка є сумою рядків 7750, 8001.

У рядку 10141 «У тому числі: 1. Прямі витрати з перевезень» відображаються прямі витрати всіх господарств, які беруть участь у цьому виді перевезень. Показник цього рядка є сумою рядків 7751, 8002.

Показник рядка 10145 «2. Загальновиробничі витрати» за цим видом діяльності є сумою рядків 7775, 8035.

Показник рядка 10150 «3. Адміністративні витрати» за цим видом діяльності є сумою рядків 7780, 8040.

Показник рядка 10155 «4. Витрати на збут» за цим видом діяльності є сумою рядків 7785, 8045.

У рядку 10160 «Вантажні перевезення» відображаються витрати всіх господарств і структурних підрозділів, дирекцій залізничних перевезень, управлінь залізниць і структурних підрозділів, що їм підпорядковані, які виникають при здійсненні цього виду діяльності. Показник цього рядка є сумою рядків 8451, 9220, 10011.

У рядку 10161 «У тому числі: 1. Прямі витрати з перевезень» відображаються прямі витрати всіх господарств, які беруть участь у цьому виді перевезень. Показник цього рядка є сумою рядків 8452, 9221, 10012.

Показник рядка 10165 «2. Загальновиробничі витрати» за цим видом діяльності є сумою рядків 8485, 9245, 10025.

Показник рядка 10170 «3. Адміністративні витрати» за цим видом діяльності є сумою рядків 8490, 9250, 10030.

Показник рядка 10175 «4. Витрати на збут» за цим видом діяльності є сумою рядків 8495, 9255, 10035.

У рядку 10180 «Утримання та експлуатація об'єктів інфраструктури» відображаються витрати всіх господарств і структурних підрозділів, дирекцій залізничних перевезень, управлінь залізниць і структурних підрозділів, що їм підпорядковані, що виникають при здійсненні цього виду діяльності. Показник цього рядка є сумою рядків 7800, 8060, 8510, 8701, 9146, 9270, 9451, 9601, 9701, 9801, 9901, 9961, 10050.

У рядку 10181 «У тому числі: 1. Прямі витрати з перевезень» відображаються витрати всіх господарств з цього виду діяльності, які прямо належать до перевезень. Показник цього рядка є сумою рядків 7801, 8061, 8511, 8702, 9271, 9452, 9602, 9702, 10060.

У рядку 10185 „2. Витрати, що підлягають розподілу між видами перевезень” відображаються витрати всіх господарств з цього виду діяльності, що підлягають розподілу між видами перевезень. Показник цього рядка є сумою рядків 7820, 8080, 8725, 9147, 9290, 9490, 9635, 9725, 9802, 9902, 9962, 10051.

Показник рядка 10190 «3. Загальновиробничі витрати» за цим видом діяльності є сумою рядків 7835, 8095, 8535, 8755, 9150, 9305, 9570, 9670, 9765, 9840, 9930, 9980, 10070.

Показник рядка 10195 «4. Адміністративні витрати» за цим видом діяльності є сумою рядків 7840, 8100, 8540, 8760, 9151, 9310, 9575, 9675, 9770, 9845, 9935, 9985, 10075, 10093.

Показник рядка 10200 «5. Витрати на збут» за цим видом діяльності є сумою рядків 7845, 8105, 8545, 8765, 9152, 9315, 9580, 9680, 9775, 9850, 9940, 9990, 10080, 10094.

У рядку 10205 «Надання послуг локомотивної тяги (в пасажирському та вантажному русі)» відображаються витрати всіх господарств і структурних підрозділів, дирекцій залізничних перевезень, управлінь залізниць і структурних підрозділів, що їм підпорядковані, що виникають при здійсненні цього виду діяльності. Показник цього рядка є сумою рядків 8125, 8801.

У рядку 10206 «У тому числі: 1. Прямі витрати з перевезень» відображаються витрати всіх господарств з цього виду діяльності, які прямо належать до перевезень. Показник цього рядка є сумою рядків 8126, 8802.

У рядку 10210 „2. Витрати, що підлягають розподілу між видами перевезень” відображаються витрати господарств з цього виду діяльності, що підлягають розподілу між видами перевезень. Показник цього рядка дорівнює рядку 8910.

Показник рядка 10215 «3. Загальновиробничі витрати» за цим видом діяльності є сумою рядків 8210, 8970.

Показник рядка 10220 «4. Адміністративні витрати» за цим видом діяльності є сумою рядків 8215, 8975.

Показник рядка 10225 «5. Витрати на збут» за цим видом діяльності є сумою рядків 8220, 8980.

У рядку 10230 «Ремонт рухомого складу» відображаються витрати всіх господарств і структурних підрозділів, дирекцій залізничних перевезень, управлінь залізниць і структурних підрозділів, що їм підпорядковані, що виникають при здійсненні цього виду діяльності. Показник цього рядка є сумою рядків 7860, 8240, 8560, 9020, 9340.

У рядку 10231 «У тому числі: 1. Прямі витрати з перевезень» відображаються витрати всіх господарств з цього виду діяльності, які прямо належать до перевезень. Показник цього рядка є сумою рядків 7861, 8241, 8561, 9021, 9341.

У рядку 10235 „2. Витрати, що підлягають розподілу між видами перевезень” відображаються витрати господарств з цього виду діяльності, що підлягають розподілу між видами перевезень. Показник цього рядка дорівнює рядку 9090.

Показник рядка 10240 «3. Загальновиробничі витрати» за цим видом діяльності є сумою рядків 7885, 8315, 8580, 9135, 9390.

Показник рядка 10245 «4. Адміністративні витрати» за цим видом діяльності є сумою рядків 7890, 8320, 8585, 9140, 9395.

Показник рядка 10250 «5. Витрати на збут» за цим видом діяльності є сумою рядків 7895, 8325, 8590, 9145, 9400.

Показник рядка 10255 «Загальновиробничі витрати» є сумою рядків 7910, 8340, 8605, 8755, 9155, 9420, 9570, 9670, 9765, 9840, 9930, 9980, 10090.

Показник рядка 10260 «Адміністративні витрати» є сумою рядків 7915, 8345, 8610, 8760, 9160, 9425, 9575, 9675, 9770, 9845, 9935, 9985, 10095.

Показник рядка 10265 «Витрати на збут» є сумою рядків 7920, 8350, 8615, 8765, 9165, 9430, 9580, 9680, 9775, 9850, 9940, 9990, 10100.

У цих рядках відображається загальна сума загальновиробничих, адміністративних витрат і витрат на збут всіх підрозділів за всіма господарствами і всіма основними видами економічної діяльності.

У рядку 10300 «Крім того, незавершене виробництво» відображаються за елементами витрат у цілому за всіма господарствами витрати з незавершеного виробництва і незавершених робіт (послуг) за основними видами економічної діяльності, яких було зазано при виконанні робіт і які не реалізовані за звітний період.

У ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд., 17 крім витрат за галузевими господарствами і основними видами економічної діяльності, відображаються відповідні планові та фактичні витрати з допоміжного виробництва за економічними елементами витрат.

У рядку 10400 «Промислове виробництво - всього» ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд. 17 відображається сума рядків 10401, 10415-10417.

У рядку 10420 «Паливне господарство - всього» ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд. 17 відображаються відповідні планові та фактичні дані про витрати на утримання складів палива без відображення собівартості реалізованого палива. Сума показників у рядках 10421-10426, 10435-10437 дорівнює сумі витрат у рядку 10420.

У рядках 10421-10426 заповнюються в тому числі витрати паливного господарства за статтями Номенклатури витрат 307 – 312.

У ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд. 17 у рядках 10435 «Загальновиробничі витрати», 10436 «Адміністративні витрати» відображаються відповідні планові та фактичні розподілені загальновиробничі та адміністративні витрати, у рядку 10437 «Витрати на збут» відображаються відповідні витрати на збут.

У рядку 10440 «Господарство матеріально-технічного забезпечення - всього» ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд. 17 наводяться відповідні планові та фактичні витрати підрозділів матеріально-технічного забезпечення залізниць, пов'язані з завезенням, зберіганням і відпусканням товарно-матеріальних цінностей без відображення собівартості реалізованих товарно-матеріальних цінностей. Сума показників у рядках 10441-10445, 10450-10452 дорівнює сумі витрат у рядку 10440.

У рядках 10441-10445 заповнюються у тому числі витрати господарства матеріально-технічного забезпечення за статтями 321 – 325 Номенклатури витрат.

У ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд. 17 у рядках 10450 «Загальновиробничі витрати», 10451 «Адміністративні витрати» відображаються відповідні планові та фактичні розподілені загальновиробничі та адміністративні витрати, у рядку 10452 «Витрати на збут» відображаються відповідні витрати на збут.

У рядку 10460 «Господарство вантажної та комерційної роботи - всього» ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд. 17 наводяться відповідні планові та фактичні витрати механізованих дистанцій вантажно-розвантажувальних робіт з переробки вантажів механізмами і вручну. Сума витрат у рядку 10460 дорівнює сумі показників у рядках 10461-10463, 10475-10477.

У рядках 10461-10463 відображаються в тому числі витрати за статтями 330 – 332 Номенклатури витрат.

У ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд. 17 у рядках 10475 «Загальновиробничі витрати», 10476 «Адміністративні витрати» відображаються відповідні планові та фактичні розподілені загальновиробничі та адміністративні витрати, у рядку 10477 «Витрати на збут» відображаються відповідні витрати на збут.

У рядку 10480 «Транспортно-експедиційні операції - всього» ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд. 17 відображаються відповідні планові та фактичні витрати підрозділів, які виконують транспортно-експедиційні

операції. Сума показників у рядках 10481-10482, 10490-10492 дорівнює сумі витрат у рядку 10480.

У рядках 10481, 10482 заповнюються в тому числі витрати за статтями 340 – 341 Номенклатури витрат.

У рядках 10490 «Загальновиробничі витрати», 10491 «Адміністративні витрати» ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд. 17 відображаються відповідні планові та фактичні розподілені загальновиробничі та адміністративні витрати, у рядку 10492 «Витрати на збут» відображаються відповідні витрати на збут.

У рядку 10500 «Обслуговування пасажирів - всього» ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд. 17 відображаються відповідні планові та фактичні витрати з утримання обладнання пасажирських вагонів, з забезпечення поїздів постільною білизною та постільними речами, враховуючи витрати з їх прання, предметами чайної торгівлі тощо, без врахування покупної вартості товарів, придбаних для продажу пасажирам. Сума показників у рядках 10501-10506, 10515-10517 дорівнює сумі витрат у рядку 10500.

У рядках 10501-10506 витрати з обслуговування пасажирів відображаються в тому числі за статтями 350 – 355 Номенклатури витрат.

У рядку 10520 «Господарство станцій (вокзалів) - всього» ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд. 17 відображаються відповідні планові та фактичні витрати станцій (вокзалів) з обслуговування пасажирів, вантажовідправників і вантажоодержувачів, витрати з благоустрою вокзалів за рахунок доходів, які надходять безпосередньо на станції та вокзали. Сума витрат у рядку 10520 дорівнює сумі витрат, показаних у рядках 10521-10522, 10530-10532.

У рядках 10521-10522 показуються витрати господарства станцій за статтями 360, 361 Номенклатури витрат. У рядках 10530 «Загальновиробничі витрати», 10531 «Адміністративні витрати» ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд. 17 відображаються відповідні планові та фактичні розподілені загальновиробничі та адміністративні витрати, у рядку 10532 «Витрати на збут» відображаються відповідні витрати на збут.

У рядку 10540 «Модернізація колії та штучних споруд - всього» ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд. 17 відображаються відповідні планові та фактичні витрати колійних машинних станцій, дистанцій колії з виконання робіт з модернізації колії та штучних споруд для дистанцій колії інших залізниць України, інших підприємств залізничного транспорту та сторонніх підприємств. Сума показників у рядках 10541-10543, 10555-10557 дорівнює сумі витрат у рядку 10540.

У рядках 10541-10543 ці витрати показуються в тому числі за статтями 381–383 Номенклатури витрат. У рядках 10555 «Загальновиробничі витрати», 10556 «Адміністративні витрати» ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд. 17 відображаються відповідні планові та фактичні розподілені загальновиробничі та адміністративні витрати, у рядку 10557 «Витрати на збут» відображаються відповідні витрати на збут.

У рядку 10575 «Сільське господарство - всього» ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд. 17 відображаються відповідні планові та фактичні витрати підсобного господарства з вирощування і переробки сільськогосподарської продукції.

У рядках 10576-10600 відображаються витрати сільського господарства, у тому числі з рослинництва за статтями 385 – 395, з тваринництва – за статтями 400 – 412 і з переробки продукції тваринництва – за статтею 415 Номенклатури витрат.

Сума витрат у рядку 10575 дорівнює сумі показників у рядках 10576-10600, 10610-10612.

У рядку 10620 «Господарство електропостачання - всього» ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд. 17 відображаються відповідні планові та фактичні витрати дистанцій електропостачання з переробки, передачі електроенергії та вироблення її власними електростанціями за всіма елементами витрат.

При передачі цих витрат підрозділу «Енергозбут» дистанція електропостачання сторнує їх за елементом «Інші витрати». У цьому рядку структурні підрозділи «Енергозбут» залізниць відображають всі витрати, пов'язані з їх утриманням, витрати з передачі електроенергії від енергосистем України та витрати, прийняті від дистанцій електропостачання, які відображаються за елементом «Інші витрати».

Покупна вартість електроенергії в цьому рядку не відображається.

У рядках 10621-10626 відображаються витрати господарства електропостачання, у тому числі за статтями 444-449 Номенклатури витрат.

Сума витрат у рядку 10620 дорівнює сумі показників у рядках 10621-10626, 10635-10637.

У рядку 10640 «Господарство лісозахисних насаджень - всього» ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд. 17 відображаються відповідні планові та фактичні витрати з вирощування посадкового матеріалу (лісових і декоративних саджанців, плодово-ягідних дерев і кущів, квітів), утримання теплиць, парників, показуються у тому числі за статтями 465 – 473 Номенклатури витрат.

Сума витрат у рядку 10640 дорівнює сумі показників у рядках 10641-10648, 10655-10657.

У рядку 10660 «Автотранспортне господарство - всього» ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд. 17 відображаються відповідні планові та фактичні витрати з утримання та експлуатації автотранспорту та показуються за статтями 495 – 497 Номенклатури витрат.

Сума витрат у рядку 10660 дорівнює сумі витрат у рядках 10661-10663, 10670-10672.

У рядку 10680 «Торгівля - всього» ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд. 17 відображається сума витрат, вказана в рядках 10681, 10690-10692.

У рядку 10681 «Витрати торгівлі» відображаються відповідні планові та фактичні витрати з утримання підрозділів торгівлі, які знаходяться на балансах структурних підрозділів і враховують свої

витрати на рахунку 23 «Виробництво» за статтею 475 Номенклатури витрат без урахування покупної вартості товарів.

У рядку 10695 «Громадське харчування - всього» ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд. 17 відображається сума витрат, вказаних у рядках 10696, 10705-10707.

У рядку 10696 «Витрати громадського харчування на виготовлення продукції» відображаються відповідні планові та фактичні витрати з виготовлення та випуску продукції, включаючи вартість використаних продуктів (сировини) для виготовлення блюд і виробів підрозділів громадського харчування (фабрики-кухні, їдальні, ресторани, кафе, закуочні, бари, буфети тощо) як тих, що знаходяться на балансах підрозділів філій (залізниць), так і тих, що складають окремі баланси.

Ці витрати враховуються на рахунку 23 «Виробництво» та за статтею 480 Номенклатури витрат.

У рядку 10710 «Вагони-ресторани - всього» ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд. 17 відображається сума витрат, вказаних у рядках 10711, 10720-10722.

У рядку 10711 «Витрати на утримання вагонів-ресторанів - всього» відображаються відповідні планові та фактичні витрати з їх утримання, враховуючи витрати з амортизації вагонів-ресторанів та вартість використаних продуктів (сировини) для виготовлення блюд і виробів. Ці витрати враховуються за статтею 481 Номенклатури витрат.

У рядку 10715 «у тому числі: цехів харчування» відображаються витрати з утримання та використання експлуатаційного парку вагонів-ресторанів, у яких обслуговування пасажирів здійснюється цехами харчування, враховуючи витрати з амортизації цих вагонів-ресторанів і вартість використаних продуктів (сировини) для виготовлення блюд і виробів.

У рядку 10730 «Будівельно-монтажні роботи - всього» ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд. 17 відображається сума витрат, вказаних у рядках 10731, 10745-10747.

У рядку 10750 «Інші види допоміжної діяльності - всього» ф. 10.1 розд. 17, ф. 10.2 розд. 17 відображається сума витрат, вказаних у рядках 10751, 10770-10772.

У рядку 10751 «Інші види допоміжної діяльності» відображаються відповідні планові та фактичні витрати всіх інших допоміжних виробництв (цехів) і господарств, які не знайшли відображення у вищевказаних рядках, зокрема послуги, пов'язані з охороною вантажів, послуги для залізниць інших держав (за статтями 365-373, зокрема витрати залізниць України, які відшкодовуються залізницями інших держав відповідно до угоди про міжнародні перевезення); утримання котелень (рядок 10752) тощо.

У рядку 10791 «Крім того, незавершене виробництво» відображаються за елементами витрат у цілому за всіма господарствами витрати з незавершеного виробництва і незавершених робіт (послуг) з

допоміжної діяльності, яких було зазначено при виконанні робіт і які не реалізовані за звітний період.

У рядку 10798 «Використання продукції (робіт, послуг) та виготовлення запасів для власного споживання (із рядка 10790)» відображається собівартість виготовлених запасних частин, матеріалів, а також готової продукції, використаної даним відокремленим підрозділом, чи переданої для використання на інші відокремлені підрозділи своєї залізниці, а також собівартість спожитих даним відокремленим підрозділом електроенергії та інших видів робіт і послуг, використаних для власних потреб у межах одного підрозділу. Собівартість виготовлених запасів і використаної даним підрозділом чи переданої для використання (у звітному році) на інші відокремлені підрозділи готової продукції відображати за графою «матеріали». Собівартість виготовленого та самостійно використаного для власних потреб у межах одного підрозділу палива відображати за графою «паливо», а собівартість самостійно виготовленої та спожитої електроенергії відображати за графою «електроенергія». Собівартість використаних для власних потреб у межах одного підрозділу інших видів робіт і послуг відображати за графою «інші витрати».

У рядку 10799 «Крім того, частина витрат «Енергозбуту» для власного споживання залізниці» за елементом «електроенергія» відображається різниця між сумою доходу, відображеного в рядку 44 (гр. 5 – гр.6) «господарства електропостачання», та вартістю електроенергії, відображеної у рядку 45 графи 5, яка у зведеній (загальній) звітності залізниці визначається продукцією власного споживання.

Контрольні питання

1. Охарактеризуйте якісні аспекти фінансової звітності.
2. Розкрийте принципи підготовки фінансової звітності.
3. Яку інформацію розкриває ця звітність? Відповідь проілюструйте прикладами.
4. Обґрунтуйте мету складання Балансу?
5. Які статті Балансу характеризують зобов'язання?
6. З якою метою складають «Звіт про фінансові результати»?
7. Дайте характеристику основних розділів Звіту про фінансові результати.
8. Проаналізуйте структуру Звіту про рух грошових коштів.
9. З яким розділом Балансу збігаються підсумки Звіту про власний капітал?
10. Дайте характеристику розділів ф. 10-зал. «Звіт про доходи і витрати з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України».

Бібліографічний список

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: закон України від 16.07.99 р. № 996. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-1>.
2. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
3. Про збір та облік [Електронний ресурс] єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: закон України від 08.07.2010 р. №2464-VI – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2464-17>.
4. Реформування бухгалтерського обліку на залізничному транспорті України [Текст]: офіц. текст / наук. кер. М.В. Макаренко. – К.: КУЕТТ, 2002. – 528 с.
5. Бухгалтерский учет основной деятельности железных дорог [Текст]: учеб. для вузов ж.-д. тр-та / А.П. Красов, Т.Н. Кузьминова, И.М. Ряхов, Л.Я. Афанасьева; под. ред. А.П. Красова. - М.: Транспорт, 1997. – 439 с.
6. Бухгалтерский учет основной деятельности железных дорог Украины [Текст]: учеб. для вузов ж.-д. тр-та / Б.А. Шумляев, Е.И. Рябый, В.И. Дзюба; под ред. Б.А. Шумляева. – Днепропетровск, 2003. – 453 с.
7. Бухгалтерський облік [Текст]: навч. посібник з виконання практич. задач / І.І. Сахарцева, Г.А. Семенов, Г.М. Бескоста; за ред. І.І. Сахарцевої. – К.: Кондор, 2009. – 556 с.
8. Бухгалтерський облік на залізничному транспорті [Текст]: навч. посібник / Н.В. Чебанова, А.П. Бочарніков, Ю.А. Василенко [та ін.]. – Харків: ХарДАЗТ, 2001. - Ч. 1. – 124 с.
9. Бухгалтерський облік на залізничному транспорті [Текст]: навч. посібник / Н.В. Чебанова, А.П. Бочарніков, Ю.А. Василенко [та ін.]. – Харків: ХарДАЗТ, 2001. - Ч. 2. – 158 с.
10. Бухгалтерський облік на залізничному транспорті [Текст]: навч. посібник / Н.В. Чебанова, А.П. Бочарніков, Ю.А. Василенко [та ін.]. – Харків: ХарДАЗТ, 2001. - Ч. 3. – 86 с.
11. Аналіз фінансового стану виробничої та комерційної діяльності підприємства [Текст]: навч. посібник / В.П. Шило, Н.І. Верхоглядова, С.Б. Ільїна [та ін.]. – К.: Кондор, 2007. – 240 с.
12. Бухгалтерський облік у документах [Текст]: навч. посібник / за ред. Л.М. Чернелевського; [М-во освіти і науки України]. – К.: Кондор, 2007 – 429 с.
13. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст]: підручник / за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2007. – 608 с.
14. Верига, Ю.А. Бухгалтерський облік: нормативно-правові документи. Коментар [Текст]: навч. посібник / Ю.А. Верига, Г.І. Зима. – К.: Центр навчальної літератури, 2009. – 656 с.

15. Гарасим, П.М. Податковий облік і звітність на підприємствах [Текст]: підручник / П.М. Гарасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин. – К.: ВД «Професіонал», 2004. – 448 с.
16. Грабова, Н.М. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках [Текст]: навч. посібник / Н.М. Грабова, Ю.Г. Кривоносов. – 3-тє вид., допов. – К.: А.С.К., 2001.- 416 с. – (Економіка. Фінанси. Право).
17. Грищак, М.Г. Управління витратами [Текст]: навч.-метод. посібник для самостійного вивч. Дисципліни / М.Г. Грищак, О.С. Коцюба; [М-во освіти і науки України, Київський нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана]. – 2-ге вид. – К.: КНЕУ, 2006. – 132 с.
18. Деречин, В.В. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: навч. посібник для студ. вищих навчальних закладів / В.В. Деречин, М.М. Кізім. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 352 с.
19. Доходи та витрати. Бухгалтерський та податковий облік на підприємствах залізничного транспорту: фінансово-правовий огляд [Текст]: спец. випуск. – К.: Укрзалізниця, 2004. – 47 с.
20. Лень, В.С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика [Текст]: навч. посібник / В.С. Лень, В.В. Гливенко. – 3-тє вид., виправл. – К.: Центр навчальної літератури, 2008. – 608 с.
21. Методичні рекомендації щодо формування витрат у бухгалтерському обліку відповідно до Номенклатури витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України та порядку заповнення форм галузевої статистичної звітності № 10-Зал «Звіт про доходи і витрати з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України» [Текст]. – К., 2009. – 119 с.
22. Нашкерська, Г.В. Бухгалтерський облік [Текст]: навч. посібник / Г.В. Нашкерська. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 464 с.
23. Нашкерська, Г.В. Фінансовий облік [Текст]: навч. посібник / Г.В. Нашкерська; [Львівський нац. ун-т ім. Івана Франка]. – К.: Кондор, 2009. – 503 с.
24. Особливості формування бухгалтерського обліку доходів від перевезень на залізницях України в ринкових умовах [Текст]. - К.: КУЕТТ, 2004. – 214 с.
25. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 21.12.1999 р. за №892/4185 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/SH000099.html.
26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318, зареєстроване у Міністерстві юстиції України 19.01.2000 р. за

№27/4248. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/SH000099.html.

27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку П(С)БО №7 «Основи засоби», зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 р. за № 288/4509, затверджено наказом Міністерства фінансів України №92 від 27.02.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/SH000099.html.

28. Стандарти бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/SH000099.html.

29. Ткаченко, Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах [Текст]: підруч. для студ. екон. спец. вищ. навч. закладів. – 5-те вид., допов. й перероб. – К.: А.С.К., 2000. – 784 с. – (Економіка. Фінанси. Право).

30. Шеремет, О.О. Фінансовий аналіз [Текст]: навч. посібник / О.О. Шеремет; [М-во освіти і науки України, Нац. ун-т харчових технологій]. – К.: Кондор, 2009. – 194 с.

Навчальний посібник

Чебанова Наталія Володимирівна,
Єфіменко Тетяна Іванівна,
Кірдіна Олена Григорівна
та ін.

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК
НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЗАЛІЗНИЧНОГО КОМПЛЕКСУ**

Відповідальний за випуск Чебанова Н.В.

Редактор Ібрагімова Н.В.

Підписано до друку 07.12.11 р.

Формат паперу 60x84 1/16 . Папір писальний.

Умовн.-друк.арк. 28,5. Тираж 300. Замовлення №

Видавець та виготовлювач Українська державна академія залізничного транспорту
61050, Харків - 50, майдан Фейербаха, 7

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2874 від 12.06.2007 р.