

**Л. Г. Бабур, Т. В. Сердюк**

***БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК  
ДІЯЛЬНОСТІ  
БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ***  
**Частина II**

Міністерство освіти і науки України  
Вінницький національний технічний університет

**Л. Г. Бабур, Т. В. Сердюк**

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ДІЯЛЬНОСТІ  
БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

**Частина II**

Затверджено Вченою радою Вінницького національного технічного університету як навчальний посібник для студентів спеціальності «Менеджмент організацій». Протокол № 10 від 27 квітня 2006 р.

Вінниця ВНТУ 2007

УДК 657 (075)  
Б 12

*Рецензенти:*

**О.В. Мороз**, доктор економічних наук, професор  
**М.Ф. Друкований**, доктор технічних наук, професор  
**В.П. Загреба**, кандидат технічних наук

Рекомендовано до видання Вченою радою Вінницького національного технічного університету Міністерства освіти і науки України

**Л.Г. Бабур , Т.В. Сердюк**

**Б12 Бухгалтерський облік діяльності будівельних підприємств. Частина II.** Навчальний посібник. - Вінниця: ВНТУ, 2007. -151с.

Навчальний посібник призначений для використання студентами спеціальності "Менеджмент організацій" (в будівництві) під час вивчення теоретичної та практичної частини, а також виконання курсової роботи з дисципліни "Бухгалтерський облік". Може бути використаний при організації самостійної роботи студентів.

УДК 657 (075)

© Л.Г. Бабур, Т.В. Сердюк, 2007

## З М І С Т

<b>Вступ</b> .....	5
<b>1 Облік будівельних контрактів</b> .....	6
1.1 Укладання та виконання договорів підряду в капітальному будівництві.....	6
1.2 Види будівельних контрактів.....	9
1.3 Первинні документи в будівництві.....	10
1.4 Облік витрат.....	13
1.4.1 Визнання та класифікація витрат будівельної організації.....	13
1.4.2 Формування витрат за будівельним контрактом .....	18
1.4.3 Бухгалтерський облік витрат за будівельним контрактом.....	21
1.4.4 Облік витрат від браку.....	24
1.4.5 Облік витрат звітного періоду .....	27
1.5 Облік доходів і результатів господарської діяльності	32
1.5.1 Поняття доходів будівельної організації та їх класифікація за різними ознаками.....	32
1.5.2 Визнання доходів від виконання будівельного контракту .....	32
1.5.3 Оцінка доходів за будівельним контрактом .....	38
1.5.4 Відображення в бухгалтерському обліку доходів та розрахунків із замовниками та субпідрядниками .....	39
1.5.5 Розкриття інформації щодо будівельних контрактів у фінансовій звітності.....	44
1.5.6 Облік фінансових результатів від реалізації будівельно-монтажних робіт .....	47
1.5.7 Порядок формування чистого прибутку будівельної організації.....	51
<b>2 Облік розрахунково-кредитних операцій</b> .....	58
2.1 Поняття і класифікація дебіторської заборгованості .....	58
2.2 Облік резерву сумнівних боргів.....	60
2.3 Облік векселів отриманих.....	66
2.4 Облік розрахунків з підзвітними особами.....	69
2.5 Облік розрахунків з постачальниками.....	72
2.6 Облік розрахунків за претензіями.....	76
2.7 Облік розрахунків векселями виданими.....	78
2.8 Бухгалтерський облік кредитних операцій .....	81
2.9 Облік розрахунків за податками і платежами.....	87
2.9.1 Загальні положення .....	87
2.9.2 Податок на додану вартість .....	89
2.9.3 Податок на прибуток.....	92
2.9.4 Облік податку з доходів фізичних осіб .....	99
2.9.5 Облік розрахунків за обов'язковими платежами.....	101

2.9.6 Облік розрахунків за страхуванням.....	102
<b>3 Облік розрахунків з працівниками та учасниками.....</b>	<b>109</b>
3.1 Поняття заробітної плати, її структура та організація оплати праці.....	109
3.2 Документування розрахунків з оплати праці.....	112
3.3 Порядок нарахування основної заробітної плати.....	114
3.4 Порядок нарахування доплат і надбавок.. ..	117
3.5 Порядок нарахування відпускних .....	121
3.6 Порядок розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності.....	123
3.7 Облік витрат на оплату праці в будівництві .....	126
3.8 Облік нарахувань на фонд оплати праці .....	130
3.9 Облік утримань із заробітної плати .....	131
3.10 Облік розрахунків з учасниками.....	134
Тестові завдання .....	138
Термінологічний словник .....	144
Список рекомендованої літератури.....	148

## ВСТУП

Будівництво, як і будь яка галузь, має унікальні особливості. Щодо обліку, найсуттєвіша з них - тривалість операційного циклу. Якщо на багатьох виробництвах він становить кілька годин, днів або місяців, то спорудження будівлі може тривати рік, два, а то й більше. Саме тому для бухгалтерів будівельних організацій розробили свої нормативні акти. Ключові серед них - положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 „Будівельні контракти”, методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, правила визначення вартості будівництва (ДБН Д. 1. 1 - 1 - 2000).

Відповідно до цих нормативних актів, в II частині посібника розглянуті питання ведення обліку, пов'язані з виконанням будівельних контрактів. У розрізі тем висвітлено облік праці та її оплати, розрахунків, витрат, а також доходів і результатів діяльності будівельного підприємства.

Будівництву, як і будь-якій іншій господарській діяльності, не обійтися без документального оформлення, тому в посібнику розглянуто низку спеціальних первинних документів для будівельників, за допомогою яких підрядчик може списувати зі свого обліку матеріальні цінності, витрачені при будівництві, визначати собівартість виконаних робіт, щоб надалі обчислити свій прибуток, а замовник оприбуткувати куплений або замовлений об'єкт на своєму балансі й відобразити в обліку витрати на його придбання.

Поряд із теоретичними викладками у посібнику наводяться приклади, які сприяють засвоєнню матеріалу. З метою самостійної роботи студента в кожному розділі посібника наведені контрольні запитання, а також тести, які наведені в кінці II частини, що дозволить перевірити рівень засвоєння матеріалу.

Для кращого засвоєння термінології національних стандартів в кінці посібника наведений глосарій (словник) термінів і пояснень, які містяться у національних стандартах бухгалтерського обліку.

Мета посібника - формування системи знань, необхідних менеджеру для розуміння і передбачення фінансових наслідків рішень, які будуть ним прийматися, для швидкого і безпомилкового орієнтування в різних економічних ситуаціях.

# 1 ОБЛІК БУДІВЕЛЬНИХ КОНТРАКТІВ

## 1.1 Укладання та виконання договорів підряду в капітальному будівництві

**Будівельний контракт** - це договір про будівництво. Основними учасниками будівельного контракту є замовник та підрядник. Якщо вони виступають єдиними учасниками контракту, то контракт має двосторонній характер. Якщо, крім замовника і підрядника, сторонами контракту є також інші учасники будівництва (проектні організації, постачальники устаткування, банки, субпідрядники та ін.), контракт є багатостороннім.

**Підрядником** вважається юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовнику. Якщо договір підряду на капітальне будівництво надає можливість підряднику брати собі в помічники на підставі договору субпідряду інших осіб-субпідрядників, то тоді підрядник виступає перед замовником як генпідрядник, а перед субпідрядником – як замовник.

**Генеральний підрядник** – це підрядник, який залучає до виконання робіт третіх осіб (субпідрядників), залишаючись відповідальним перед замовником за результати їх роботи.

**Замовник** – це фізична або юрособа, яка за власним рішенням замовляє будівництво об'єкта, приймає і платить за нього. Замовником може виступати інвестор або за його дорученням інші фізичні та юридичні особи.

Основним документом, що регулює взаємовідносини між замовником і генпідрядником протягом всього періоду будівництва, є договір будівельного підряду.

**Договір будівельного підряду** – це угода, на підставі якої одна сторона (підрядчик) зобов'язується за завданням замовника на свій ризик виконати та здати йому в установленій договором підряду строк закінчені роботи (об'єкт будівництва), а замовник зобов'язується надати підряднику будівельний майданчик (фронт робіт), передати дозвільну документацію, а також затверджену в установленому порядку проектну документацію (у разі, коли цей обов'язок повністю або частково не покладено на підрядника), прийняти від підрядника закінчені роботи (об'єкт будівництва) та оплатити їх.

Оскільки договір оплачуваний, то сторони повинні записати в ньому ціну або спосіб її визначення. Це може бути тверда сума чи сума, що розраховується, наприклад, з урахуванням ринкової вартості житла, його

територіального розміщення, вартості будматеріалів, електроенергії, паливно-мастильних матеріалів.

Договірна ціна у договорі підряду визначається на основі кошторису як *приблизна* або *тверда*. Договірна ціна вважається *твердою*, якщо інше не встановлено договором. Тверді договірні ціни встановлюють, як правило, для будівництва тривалістю до 1,5 року. Їх залишають незмінними на весь обсяг будівництва і не уточнюють за винятком випадків, якщо:

- замовник змінює в процесі будівництва проектні рішення, що призводять до зміни обсягів робіт та вартісних показників;
- у процесі будівництва в проектній документації та інвесторських кошторисах знайдено безперечні помилки, не виявлені на стадії тендерної пропозиції та складання договірної ціни, а підрядник не є виконавцем проектно-кошторисної документації;
- виникають обставини непереборної сили – надзвичайні обставини та події, які не можуть бути передбачені сторонами під час укладання договору (контракту).

Тверда договірна ціна може коригуватися тільки за взаємною згодою сторін. У разі не передбаченого договором підряду підвищення підрядником твердої договірної ціни, всі пов'язані з ним витрати, якщо інше не встановлено законом, несе підрядник. Однак, коли після укладання договору істотно зростає ціна на матеріали, обладнання, а також вартість послуг, підрядник вправі домагатися збільшення кошторису. Причому після відмови підряднику дозволено взагалі розірвати договір.

Якщо під час укладання договору підряду через невизначеність витрат чи інші обставини остаточно встановити договірну ціну неможливо, сторони у договорі підряду визначають *приблизну* договірну ціну, а також порядок її коригування в процесі виконання робіт (будівництва об'єкта). Приблизна договірна ціна може уточнюватися із виконанням робіт, здійсненням витрат підрядником тощо. Найчастіше уточнюють вартість матеріально-технічних ресурсів. Масу прибутку та кошти, визначені на початку будівництва на покриття ризику, не уточнюють.

Серед цілої низки прав і обов'язків сторін можна виділити такі.

**Замовник у будь-який час має право:**

- перевіряти перебіг і якість робіт, не втручаючись у діяльність підрядчика;
- відмовитися від договору і вимагати відшкодування збитків, якщо підрядник своєчасно не розпочав роботи або виконує їх настільки повільно, що закінчити їх у строк нереально;
- вносити зміни у проектну та кошторисну документацію до початку робіт або під час їх виконання за умови, що вартість додаткових робіт не перевищуватиме 10%.



У той же час **замовник зобов'язаний** надати підряднику будівельний майданчик (фронт робіт), передати дозвільну та іншу договірну документацію і ресурси відповідно до договору підряду, прийняти роботу підрядника, оглянути її і, якщо є недоліки, негайно заявити про це підряднику. Якщо він не здійснить перевірку, то втратить право у подальшому посилатися на допущені підрядником недоліки.

***Підрядник має право:***

- залучати за згодою замовника до виконання договору підряду третіх осіб (субпідрядників);
- зупиняти роботи у разі невиконання замовником своїх зобов'язань;
- вимагати виплати авансу, підвищення договірної ціни у разі істотного зростання цін на ресурси після укладання договору підряду.

Але підрядник не може вимагати уточнення приблизної чи твердої договірної ціни у зв'язку із зростанням цін на ресурси, що використовуються для виконання робіт, у разі, коли строки виконання цих робіт порушені з вини підрядника. У таких випадках ціни на ресурси, якщо інше не передбачено договором підряду, визначаються відповідно до цін, що діяли на зазначену в договорі дату закінчення робіт. Додаткові витрати на виконання робіт, пов'язані із зростанням цін на ресурси після зазначеної дати, компенсуються підрядником.

***Підрядник зобов'язаний:***

- виконати у встановлені строки роботи відповідно до кошторисної документації;
- вжити заходів щодо збереження майна, переданого замовником;
- здійснювати експертну перевірку, випробування робіт, матеріалів, конструкцій, виробів, устаткування;
- забезпечити страхування ризиків випадкового знищення або пошкодження об'єкта будівництва;
- координувати діяльність субпідрядників на будівельному майданчику;
- своєчасно усувати недоліки робіт, допущені з його вини;
- виконувати належним чином інші зобов'язання, передбачені договором підряду.

Виконання зобов'язань за договором підряду забезпечується гарантією, порукою, неустойкою, заставою, притриманням, завдатком, іншими видами забезпечення виконання зобов'язань, визначеними договором підряду. Для того, щоб вибраний спосіб забезпечення зобов'язання спрацював, треба відобразити його в договорі. Договір про забезпечення виконання зобов'язань укладається у письмовій формі.

Як відомо, найпопулярніший захід – неустойка. Наприклад, за кожний день затримання при передачі проектно-кошторисної документації

підійде пеня. Її ж використовують за прострочення оплати виконаних робіт. А от за перевищення строків закінчення будівництва – штраф.

Договір підряду буде вважатися укладеним тоді, коли сторони досягли згоди за всіма його суттєвими умовами.

## 1.2 Види будівельних контрактів

Залежно від формування ціни будівельні контракти укладають кількома способами. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 „Будівельні контракти” виділяє два види контрактів:

- контракт з фіксованою ціною;
- контракт за ціною „витрати плюс”.

**Контракт з фіксованою ціною** – договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції, що відпускатиметься на об’єкті будівництва.

За такими контрактами підрядник може визначити з достовірною точністю дохід від контракту, витрати за контрактом і, отже, кінцевий фінансовий результат – прибуток чи збиток.

**Контракт за ціною „витрати плюс”** - договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді відсотка від витрат або фіксованої величини).

За такими контрактами підрядник звичайно може достовірно виміряти очікуваний прибуток, хоча суми доходів і витрат за контрактом можуть бути невизначеними.

На практиці розрізняють два типи контрактів за ціною „витрати плюс”:

- контракт „ витрати без винагороди”;
- контракт „ витрати плюс винагорода”.

**Контракт „витрати без винагороди”** – це коли підряднику відшкодовуються допустимі або іншим чином визначені витрати без забезпечення винагороди. Проте відсоток додається на підставі понесених витрат.

**Контракт „витрати плюс винагорода”** – це коли підряднику відшкодовуються витрати плюс передбачена винагорода. Ціна контракту цього типу визначається як сума відшкодованих витрат і винагорода. Винагорода є маржинальним прибутком (дохід мінус прямі витрати), заробленим від контракту.

Існує кілька можливих варіантів контрактів, які складаються на підставі контракту „витрати плюс винагорода”. Серед них: контракт

„витрати плюс фіксована винагорода”, контракт „витрати плюс премія”, контракт „витрати плюс відсоток винагороди”.

Деякі будівельні контракти можуть містити характеристики як контрактів з фіксованою ціною, так і контрактів за ціною „витрати плюс”. Прикладом може бути контракт „витрати плюс” з погодженою максимальною ціною. Такі контракти є контрактами з **комбінованою ціною**.

Відмінності між різними типами контрактів є важливими і враховуються при визначенні очікуваного результату контракту, що буде розглянуто далі.

### 1.3 Первинні документи в будівництві

У будівництві оформлення нарахування і виплати зарплати, готівкових розрахунків, орендних і комунальних платежів, нарахування і перерахування податків та інших операцій практично не відрізняється від оформлення подібних операцій в інших сферах діяльності. Водночас наше законодавство містить багато спеціальних первинних документів для будівельників. Ось їх неповний перелік:

- акт приймання виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2в);
- довідка про вартість виконаних підрядних робіт (форма № КБ-3);
- журнал обліку виконаних робіт (форма № КБ-6);
- акт про витрачання давальницьких матеріалів (форма № М-23);
- матеріальний звіт (форма М-19);
- лімітно-забірні картки (форма № М-28, № М-28а);
- звіт про витрачання основних матеріалів у будівництві в зіставленні з виробничими нормами (форма № М-29);
- картка обліку обладнання для встановлення (форма № М-26);
- акт про встановлення, пуск і демонтаж будівельної машини (форма № ОЗ-5);
- рапорт про роботу баштового крана (форма № ЕБМ-1);
- подорожній лист будівельної машини (форма № ЕБМ-2);
- рапорт про роботу будівельної машини (механізму) (форма № ЕБМ-3);
- рапорт-наряд про роботу будівельної машини (механізму) (форма № ЕБМ-4);
- картка обліку роботи будівельної машини (механізму) (форма № ЕБМ-5);
- журнал обліку роботи будівельної машини (механізму), (форма № ЕБМ-6);
- довідка про виконані роботи (послуги) (форма № ЕБМ-7);

- розрахунок амортизації основних засобів ( форма № ОЗ-15).  
Розглянемо деякі з названих документів.

**Акт приймання виконаних підрядних робіт** (форма № КБ-2в) складається для визначення вартості виконаних обсягів підрядних робіт та проведення розрахунків за виконані підрядні роботи на будівництві на основі журналу обліку виконаних робіт (форма № КБ-6) у двох примірниках і подається субпідрядником генпідряднику, генпідрядником – замовнику (забудовнику).

Акт складається щомісячно (незалежно від форм власності), якщо підприємством у звітному періоді виконувались будівельні і монтажні роботи, роботи з капітального і поточного ремонту будівель і споруд та інші підрядні роботи із залученням **бюджетних коштів або коштів підприємств, установ та організацій державної форми власності**.

Вартісні показники форми відображаються за рівнем цін, визначених у договірній ціні, складеній у поточних цінах, підтверджених підрядником та узгоджених із замовником.

Вартість окремих видів робіт визначається шляхом калькулювання на підставі витрат ресурсів за ресурсними елементними кошторисними нормами на одиницю вимірювання обсягів виконаних робіт та їхньої вартості у поточних цінах.

Витрати на будівництво – прямі, загальновиробничі, інші та адміністративні визначаються згідно з чинними Державними будівельними нормами України (ДБН).

Додаткові витрати при виконанні будівельно-монтажних робіт у зимовий (літній) період визначаються за окремим розрахунком і враховуються тільки у випадку виконання робіт у зимовий період при температурі зовнішнього повітря нижче 0 °С, у літній період просто неба – при температурі зовнішнього повітря вище 27 °С.

Податки, збори, обов'язкові платежі, які не враховані як складові вартості будівництва і які відносяться на собівартість будівельно-монтажних робіт, визначаються згідно з чинним законодавством.

**Довідка про вартість виконаних підрядних робіт** (форма № КБ-3) складається для визначення вартості виконаних обсягів підрядних робіт і проведення розрахунків за виконані підрядні роботи. Довідка складається щомісячно, але посилаючись на закон «Про інвестиційну діяльність» і ДБН Д.1.1-1-2000, оформляти довідку можна і за період, встановлений контрактом на виконання підрядних робіт.

Таким чином, якщо в контракті сторони дійшли згоди, що довідку підписують один раз на квартал, то норми наказу про затвердження типових форм первинних документів в будівництві їх уже не стосуються. Маючи можливість регулювати періодичність підписання форм, що фіксують обсяги виконаних робіт, підрядник може впливати і на момент виникнення першої події для цілей оподаткування.

Цей документ обов'язковий для всіх будівельних підприємств і будівельних структурних підрозділів підприємств усіх видів економічної діяльності незалежно від форм власності, які виконують будівельні та монтажні роботи, роботи з капітального та поточного ремонту будівель і споруд та інші підрядні роботи *за рахунок усіх джерел фінансування*. Підприємства, що ведуть роботи з поточного ремонту госпспособом, застосовують цю форму на свій розсуд.

**Відмінністю** застосування акта і довідки є *ознака джерел фінансування будівництва*.

Отже, форму №КБ-2в використовують *при будівництві із залученням державних коштів*, за рахунок *усіх джерел фінансування* – форму № КБ-3 .

Буває, що форму № КБ-2в використовують і при будівництві без залучення державних коштів, тоді це повинно бути обумовлено в будівельному контракті.

Потрібно відмітити таку особливість – при заповненні форми № КБ-2в є *обов'язковим* використання Державних будівельних норм України, в той час при заповненні форми № КБ-3, ці норми носять *рекомендаційний* характер, і їх застосування обумовлюється контрактом.

**Журнал виконання робіт (форма № КБ-6)** є основним документом, що відображає хід будівництва від початку виконання робіт до їх закінчення. Сторони контракту домовляються між собою про форму, зміст і порядок ведення журналу. Підрядник призначає відповідальну особу, яка й працюватиме із цим документом. Причому замовник може перевірити, чи правильно ведеться документація, а також вимагати, щоб її заповнювали своєчасно і якісно.

**Акт про витрачання давальницьких матеріалів** (форма № М-23) застосовується при оформленні витрат матеріалів відкритого зберігання, що належать замовнику, але використовує їх будівельна організація, яка виконує роботи.

**Звіт про використання основних матеріалів у будівництві в зіставленні з витрачанням, визначеним за виробничими нормами (форма № М-29)** слугує підставою для списання матеріалів на собівартість будівельно-монтажних робіт (БМР) і зіставлення фактичного витрачання будматеріалів із витрачанням, визначеним виробничими нормами. Його відкривають окремо на кожний об'єкт будівництва і при необхідності доповнюють вкладними аркушами.

Протягом усього року звіт веде начальник ділянки (виконроб). Якщо на об'єкті працює декілька виконробів (майстрів), то звіт складає старший виконроб (начальник ділянки).

Ця форма складається з двох частин:

- розділ I „Нормативна потреба в матеріалах і обсяги виконаних робіт”, де наводять дані про обсяги БМР і нормативну потребу основних будматеріалів;

- розділ II „Зіставлення фактичного витрачання основних матеріалів із витрачанням, визначеним за виробничими нормами”, в якому зіставляють фактичне витрачання основних матеріалів з витрачанням, визначеним за виробничими нормами.

Для перевірки щомісяця у встановлені строки подають звіт до виробничо-технічного відділу (ВТВ), який перевіряє правильність визначення витрачання основних матеріалів за нормами на виконаний обсяг робіт; і до бухгалтерії будівельного підприємства, яка контролює правильність даних про фактичне витрачання матеріалів. Особи, що роблять перевірку, засвідчують її результати своїми підписами.

У ВТВ ведуть дублікат звіту за кожним об'єктом, до якого щомісяця переносять нові дані зі звіту виконроба. Після перевірки звіт затверджує керівник організації (головний інженер) і не пізніше 3-4 днів повертає виконробу для заповнення в наступних періодах.

Якщо у звітному періоді допущене перевитрачання, то разом зі звітом виконроб подає пояснювальну записку встановленої форми, де зазначає причини перевитрачання.

Використання офіційних форм первинних документів передбачає обов'язкове відображення усіх необхідних реквізитів для операцій, що оформлюються.

## **1.4 Облік витрат**

### **1.4.1 Визнання та класифікація витрат будівельної організації**

Будівельне виробництво – це процес виробничого споживання предметів і засобів праці, а також живої праці, що призводить до утворення витрат виробництва.

**Витрати** – це зменшення економічних вигод протягом облікового періоду 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).

До витрат, що виникають у зв'язку **зі зменшенням активів**, відносять:

- списання матеріалів у виробництво, для ремонту основних фондів, на адміністративні цілі;
- нарахування зносу (амортизації);
- списання основних засобів, МШП, нематеріальних активів та інших необоротних активів, що стали непридатними і не використовуються;

- втрати від знецінення запасів;
- недостачі запасів (сировини, матеріалів, товарів, готової продукції тощо);
- нарахування резерву сумнівних боргів або списання дебіторської заборгованості, що може бути не погашена;
- благодійні внески;
- визнані економічні санкції (сплачені штрафи, пені).

Витратами, що **збільшують зобов'язання**, є нарахування:

- зарплати, податків, зборів, обов'язкових платежів;
- відрахувань на обов'язкове і добровільне страхування;
- транспортних витрат;
- оренди, комунальних послуг, витрат зв'язку, послуг з реклами;
- послуг сторонніх організацій (аудиторських, юридичних, консультаційних, медичних тощо);
- інші нарахування витрат, пов'язаних зі збільшенням зобов'язань.

У бухгалтерському обліку і фінансовій звітності витрати відображаються у момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. **Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.** Тобто вони відображаються згідно з принципом нарахування та відповідності доходів і витрат. Так, в момент реалізації водночас відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, робіт, послуг і списуються витрати на виробництво - матеріальні, витрати на оплату праці та інші витрати, що складають собівартість продукції, робіт, послуг. Проте не всі витрати можна пов'язати з доходом певного періоду (адміністративні, витрати на збут), тому такі витрати відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Ще однією обов'язковою **умовою визнання витрат**, як і інших активів або зобов'язань, є **їх достовірна оцінка**. Дотримання цієї умови означає, що оцінка витрат відбувається на підставі положень національних стандартів, документально підтверджена. Для **будівельних контрактів – це врахування ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.** Тобто, **головна вимога – ймовірність отримати фінансовий результат (кошторисний прибуток).**

**Не визнаються витратами і не включаються** до звіту про фінансові результати:

- погашення отриманих позик;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- платежі за посередницькими договорами (комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами);

- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до П(С)БО;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, які не відповідають ознакам визнання витрат.

Витрати будівельної організації **класифікують за такими ознаками:**

- за видом діяльності – витрати звичайної діяльності (операційної, інвестиційної, фінансової), надзвичайної діяльності;
- за місцем виникнення витрат – витрати основного виробництва, витрати допоміжного виробництва, витрати другорядного виробництва;
- за видами витрат – елементи витрат і статті витрат;
- за способом включення витрат до собівартості будівельно-монтажних робіт – прямі та загальновиробничі витрати;
- за результативністю витрачання – продуктивні і непродуктивні;
- за календарними періодами – поточні витрати та одноразові;
- відносно договору підряду на виконання робіт з будівництва - витрати за договором підряду та витрати періоду.
- наявність надзвичайних подій.

Зупинимося докладніше на характеристиці видів групувань витрат.

**Витрати звичайної діяльності** включають витрати операційної, фінансової і інвестиційної діяльності.

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

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

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

**Витрати допоміжного виробництва** – це витрати виробничих структурних підрозділів будівельної організації, які зайняті забезпеченням процесу основного виробництва, включаючи витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва: технічний огляд, технічне обслуговування та ремонт власних та орендованих будівельних машин, механізмів та устаткування; забезпечення інструментом, запасними частинами, транспортними послугами тощо.

**Витрати другорядного виробництва** – це витрати виробничих структурних підрозділів будівельної організації, які не беруть безпосередньої участі у виконанні будівельно-монтажних робіт, але їх



продукція у подальшому використовується під час виконання цих робіт: виробництво бетонів та будівельних розчинів, залізобетонних і бетонних виробів, будівельних матеріалів, виробів і конструкцій, блоків та будівельного каміння, цегли, інших виробів, напівфабрикатів тощо.

Витрати основного виробництва та допоміжних і другорядних виробництв, продукція яких у подальшому використовується на будівельно-монтажних роботах, є виробничими витратами основної діяльності будівельної організації, які включають у собівартість будівельно-монтажних робіт цієї організації.

Під **елементами** витрат розуміють сукупність однорідних видів витрат за своїм економічним змістом.

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

Витрати операційної діяльності будівельної організації групуються за елементами витрат, а витрати основної діяльності – як за елементами витрат, так і за статтями.

Групування витрат за економічними елементами призначене для визначення загальних обсягів матеріальних, трудових та інших ресурсів, що використовуються будівельною організацією в операційній діяльності.

За **економічними елементами** витрати групуються так:

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

Отож, елементів витрат існує п'ять. Вони єдині для всіх підприємств незалежно від галузевої належності.

Однак наведене групування не дозволяє здійснити контроль і аналіз витрат за їх цільовим призначенням у процесі виробництва (по цехах, дільницях, за видами виробів, робіт), тобто не відповідає на запитання, на які цілі або потреби здійснено такі витрати. Тому для контролю і аналізу здійснюваних витрат поряд з обліком їх за економічними елементами застосовується групування витрат на виробництво за статтями, за якими і обчислюється собівартість будівельно-монтажних робіт та визначається кошторисна вартість будівництва об'єкта.

Склад статей калькулювання визначається будівельною організацією самостійно, виходячи зі специфіки виконуваних робіт. Для будівельних організацій номенклатура калькуляційних **статей виробничої собівартості** може мати такий вигляд:

**а)** прямі статті калькулювання витрат:

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

- експлуатація будівельних машин і механізмів;
- відрахування на соціальні заходи;
- інші прямі витрати;

**б) непряма стаття калькулювання витрат**

- загальновиробничі витрати.

Як видно з калькуляційних статей витрати, що складають собівартість продукції, мають різне призначення у виробництві.

**Прямими** вважаються витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт і включаються до її собівартості по відповідних об'єктах обліку за прямою ознакою на підставі первинних документів (лімітно-забірних карток і вимог на відпуск матеріалів, нарядів на відрядну оплату праці робітників, маршрутних листів, рапортів про виробіток і заробітну плату виробничих робітників тощо).

**Загальновиробничі витрати** – це витрати, що пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва, але не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом і тому потребують розподілу.

Вони включаються до собівартості за допомогою спеціальних методів та із застосуванням бази розподілу, встановленої в будівельній організації: машино-години, заробітна плата, прямі витрати.

За доцільністю витрачання виділяють **продуктивні** витрати, що передбачені раціональною організацією та технологією виробництва.

До **непродуктивних** відносять витрати, які утворюються з причин, що свідчать про недоліки в технології та організації виробництва (брак продукції, втрати від простоїв, оплата понаднормових робіт тощо).

Щодо розподілу витрат за календарними періодами, то **поточні** витрати, тобто постійні – це звичайні витрати, які пов'язані з виробництвом і реалізацією робіт, яких зазнає організація щомісяця. **Одноразові** витрати - це витрати, які здійснюються періодично (періодичність більше місяця) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

**Витрати за договором підряду** – це витрати на виконання будівельно-монтажних робіт, які безпосередньо пов'язані з конкретним договором підряду (прямі витрати), а також витрати будівельної організації щодо управління, організації та обслуговування будівельного виробництва (загальновиробничі витрати).

**Витрати періоду** – це витрати операційної діяльності будівельної організації, які неможливо прямо пов'язати з виконанням конкретного договору і, відповідно, з доходом за цим договором підряду, для отримання якого вони були здійснені. Такі витрати (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати) не належать до витрат за договором підряду за винятком випадків, коли відшкодування

адміністративних витрат за умовами договору підряду покладене на замовника і ці витрати безпосередньо пов'язані з виконанням цього договору, а відображаються у складі витрат будівельної організації у тому звітному періоді, в якому були здійснені.

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

#### **1.4.2 Формування витрат за будівельним контрактом**

Виконання будівельних робіт потребує здійснення певних витрат, які впливають на величину собівартості.

**Витрати за будівельним контрактом** включають:

- витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням даного контракту;
- загальновиробничі витрати.

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

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів, які можна віднести до конкретного об'єкта витрат за прямою ознакою;
- інші прямі витрати (включаючи вартість виконаних субпідрядниками робіт).

**Загальновиробничі витрати** включають:

- витрати на управління та обслуговування будівельного виробництва;
- витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках та вдосконалення технології;
- витрати на здійснення заходів з охорони праці на будівельних майданчиках;
- інші загальновиробничі витрати.

**Загальновиробничі витрати, як постійні, так і змінні, визначаються щодо будівельної організації в цілому.** Вони розподіляються між об'єктами будівництва з урахуванням специфіки робіт, що виконуються, пропорційно до прямих витрат, обсягів доходу, прямих витрат на оплату праці, відпрацьованого будівельними машинами і механізмами часу тощо.

Склад витрат, безпосередньо пов'язаних з виконанням будівельного контракту, поданий в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 - Склад собівартості БМР

Види витрат	Що до них відносять
<b>Прямі витрати</b>	
Прямі матеріальні витрати	Вартість сировини, будматеріалів, конструкцій та обладнання (включаючи їх витрати на доставку до приоб'єктного складу та заготівельно-складські витрати), що використовують під час виконання будівельно-монтажних робіт
Прямі витрати на оплату праці	Заробітна плата та будь-які інші види грошових і матеріальних доплат робітникам (включаючи нештатних) та лінійному персоналу (у разі включення його до складу бригад)
Витрати, пов'язані з експлуатацією будівельних машин і механізмів на конкретному об'єкті	Зарплата працівникам, які зайняті керуванням та обслуговуванням машин; вартість ПММ, електроенергії та ін., використовуваних при експлуатації, ремонті, обслуговуванні машин; вартість послуг, наданих сторонніми організаціями при виконанні БМР (в т.ч. перебазування будмашин з об'єкта на об'єкт) та ін.
Відрахування на соціальні заходи	Відрахування до соцфондів від зарплати персоналу, зазначеної у прямих статтях калькулювання, за встановленими законодавством нормами
Інші прямі витрати, які можна віднести до конкретного об'єкта будівництва	Вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями; плата за оренду земельних і майнових паїв; витрати від браку; витрати на виконання виправлень і гарантійних робіт; витрати на спорудження, ремонт, розбирання тимчасових нетитульних споруд
<b>Загальновиробничі витрати</b>	
Витрати на управління та обслуговування будівельного виробництва	Витрати на оплату праці керівництву дільниць та цехів, відрахування на соціальні заходи і медичне страхування, витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо, амортизація основних та нематеріальних активів загальновиробничого призначення, витрати на опалення освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень, витрати на транспортне обслуговування будівельного виробництва, включаючи апарат управління відокремлених виробничих підрозділів, лінійний персонал тощо
Витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках і вдосконалення технології	Витрати на геодезичні роботи, на упорядкування та утримання будівельних майданчиків, на перебазування лінійних підрозділів будівельних організацій на іншу будову та у межах будівельного майданчика, на утримання протипожежної та сторожової охорони. Витрати некапітального характеру, пов'язані із забезпеченням якості будівництва, удосконаленням технології та організації; витрати, пов'язані з винахідництвом та раціоналізацією тощо
Витрати на здійснення заходів з охорони праці на будівельних майданчиках	Витрати на приведення основних засобів у відповідність до вимог нормативно-правових актів з охорони праці; на забезпечення працівників спеціальним одягом, спеціальним взуттям та засобами індивідуального захисту відповідно до встановлених норм
Інші загальновиробничі витрати	Платежі зі страхування майна, ризиків, цивільної відповідальності, витрати на охорону навколишнього середовища тощо

Отже, **собівартість будівельно-монтажних робіт** за договором складається з прямих витрат на виконання будівельно-монтажних робіт,

які безпосередньо пов'язані з виконанням даного договору підряду, та загальновиробничих витрат.

Таким чином, **виробнича собівартість** – це грошовий вираз безпосередніх витрат будівельної організації, пов'язаних з виконанням будівельно-монтажних робіт.

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

**Не включають до виробничої собівартості БМР за будівельним контрактом** витрати, пов'язані з операційною діяльністю будівельної організації (**витрати періоду**):

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- витрати на утримання не задіяних для виконання договору підряду будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів.

Наприклад, призупинено будівництво об'єкта, а баштовий кран не демонтовано і за його перебування (а не за роботу) сплачується власнику – сторонній організації - плата, яка в цьому випадку не включається до собівартості, а в кожному звітному періоді її виникнення вона відноситься на зменшення фінансових результатів від операційної діяльності будівельної організації.

Зазначені витрати відображуються у складі витрат того звітного періоду, в якому були здійснені.

**Адміністративні витрати можуть бути визнані витратами за будівельним контрактом**, якщо:

- ці витрати безпосередньо пов'язані з виконанням цього договору підряду;
- окреме відшкодування цих витрат за умовами цього договору підряду покладене на замовника.

У таких випадках зазначені витрати включаються до вартості будівельно-монтажних робіт за договором підряду з використанням бази розподілу витрат, вибраної будівельною організацією.

**Витрати за будівельним контрактом, що підлягають відображенню у собівартості даного звітного періоду, мають складатися тільки з тих витрат, які пов'язані з обсягом конкретно виконаної на цьому об'єкті роботи, що визнана доходом.** Витрати,

пов'язані з виконанням робіт, які ще не визнано доходом, відображуються підрядником у складі незавершеного виробництва.

### 1.4.3 Бухгалтерський облік витрат за будівельним контрактом

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

**Об'єктом бухгалтерського обліку витрат** можуть бути окремі види будівельно-монтажних робіт, окрема будівля і споруда, декілька будівель і споруд, договір підряду в цілому, відокремлений виробничий підрозділ, будівельна організація в цілому.

Бухгалтерський облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт в залежності від видів об'єктів обліку може бути організований за замовленням або за методом накопичення витрат за певний період часу із застосуванням елементів нормативного методу обліку та контролю за економним і раціональним використанням ресурсів.

Основним методом обліку витрат на виконання будівельно-монтажних робіт є облік за замовленнями відповідно до договорів підряду. Облік витрат за замовленнями ведеться з наростаючим підсумком до закінчення виконання договору.

Для обліку основних витрат на виконання робіт призначено такі **рахунки: 23 „Виробництво”** і **91 „Загальновиробничі витрати”**.

Для узагальнення інформації про витрати на виконання будівельно-монтажних робіт застосовується **субрахунок 231 „Основне виробництво”** рахунку **23 „Виробництво”**. Облік витрат ведеться безпосередньо у журналі обліку витрат або машинограмах, які його замінюють, де об'єднано аналітичний і синтетичний облік витрат, а також відображається вартість робіт, виконаних власними силами будівельної організації, та вартість робіт, прийнятих від субпідрядних організацій. На субрахунку **231 „Основне виробництво”** у зазначеному журналі витрати групуються відповідно до визначених об'єктів калькулювання. Цей рахунок активний, основний, витратний, призначений для обліку господарських засобів.

За **дебетом** субрахунку **231 „Основне виробництво”** групуються всі витрати, що складають собівартість основної продукції, тобто відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також загальновиробничі витрати та втрати від браку продукції, робіт, послуг.

Вартість використаних матеріалів включається у собівартість будівельно-монтажних робіт з **кредиту** субрахунків рахунку **20** „Виробничі запаси”, вартість продукції допоміжних і другорядних виробництв – з **кредиту** відповідних субрахунків „Допоміжні виробництва” рахунку **23** „Виробництво”, а вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми організаціями, - за **кредитом** рахунку **63** „Розрахунки з постачальниками та підрядниками” та відповідних субрахунків.

Якщо будівельна організація застосовує 8-й клас рахунків, то вартість використаних матеріалів включається у собівартість з **кредиту** рахунку **80** „Матеріальні витрати”

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

Витрати на оплату праці робітників включаються у собівартість будівельно-монтажних робіт з **кредиту** рахунку **81** „Витрати на оплату праці” за видами оплати праці для організацій, що застосовують 8-й клас рахунків і з **кредиту** рахунку **66** „Розрахунки з оплати праці” для організацій, що застосовують 9-й клас рахунків, і відносяться за прямою ознакою на підставі документів, які визначають витрати праці, на витрати окремих об'єктів калькулювання.

Якщо неможливо віднести окремі види надбавок, доплат, заохочувальних і компенсаційних витрат за прямою ознакою, розподіл їх по об'єктах відбувається пропорційно сумі заробітної плати без цих надбавок, доплат і компенсаційних виплат або іншими методами, що можуть застосовуватись у будівельній організації.

Відрахування на соціальні заходи включаються у собівартість будівельно-монтажних робіт за прямою ознакою з **кредиту** рахунку **65** „Розрахунки за страхуванням” і відповідних субрахунків: **651** „За пенсійним забезпеченням”, **652** „За соціальним страхуванням”, **653** „За страхуванням на випадок безробіття”, **656** „За страхуванням від нещасного випадку на виробництві”.

Витрати на утримання та експлуатацію власних й орендованих машин і механізмів у будівельній організації відображаються на рахунку **23** „Виробництво” (субрахунок „Експлуатація машин і механізмів”) за їх видами чи групами і відноситься за прямою ознакою на підставі первинних документів на витрати окремих об'єктів калькулювання.

Витрати на оплату праці робітників, зайнятих керуванням та обслуговуванням машин, та відрахування у резерв на оплату відпусток даній категорії, витрати на паливо, електроенергію, а також допоміжні експлуатаційні матеріали, утримання рейкової і безрейкової колії, амортизаційні відрахування, витрати на ремонт та орендну плату за машини відносяться на собівартість утримання груп цих машин за прямою ознакою.

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

Загальновиробничі витрати узагальнюються на субрахунок **912 „Загальновиробничі витрати”**. З **кредиту** цього субрахунку вони списуються у **дебет** субрахунку **231 „Основне виробництво”**.

За **кредитом** рахунку **231 „Основне виробництво”** відображаються суми фактичної виробничої собівартості виконаних робіт та послуг (списуються у **дебет** субрахунку **903 „Собівартість реалізованих робіт і послуг”**); вартість повернених на склади матеріальних цінностей, відходів і побічної продукції, одержаних у процесі виробництва (списується у **дебет** рахунку **20**); втрати від непоправного браку (списуються у **дебет 24 „Брак у виробництві”**).

Кореспонденція рахунків з обліку витрат за будівельним контрактом наведена в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 - Облік основних витрат будівельних організацій

Номер з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Відображено списання прямих матеріальних витрат: - будівельних матеріалів та конструкцій - комплектуючих виробів - паливних матеріалів - запасних частин - води	231 231 231 231 231	205 202 203 207 209
2	Показано прямі витрати на оплату праці	231	661
3	Проведені нарахування на пряму заробітну плату: - внесків до Пенсійного фонду - фонду соцстрахування - на випадок безробіття - від нещасного випадку на виробництві	231 231 231 231	651 652 653 656
4	Нарахована амортизація будівельних машин конкретного об'єкта будівництва	231/м	131
5	Відображено інші прямі витрати: - вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями - витрати на спорудження, ремонт, розбирання тимчасових нетитульних споруд, призначених для конкретного об'єкта будівництва - сума остаточно втрачених від браку і переробок	231 641 231 231	631 631 20,13,63,66, 65 та ін. 24



Продовження таблиці 1.2

1	2	3	4
6	Нараховані загальновиробничі витрати: - заробітна плата начальникам дільниць, виконробам, майстрам тощо та нарахування на неї внесків до соціальних фондів - амортизація основних засобів та інших необоротних активів загальновиробничого призначення - витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень	912  912  912 641	661,651, 652,653, 656  131,132  685 685
7	Віднесення на собівартість об'єктів будівництва загальновиробничих витрат	231	912
8	Списання витрат за будівельним контрактом	903	231
9	Списання на фінансовий результат собівартості БМР	791	903

#### 1.4.4 Облік втрат від браку

Втрати від браку можна розглядати як додаткові витрати будівельної організації стосовно витрат у налагодженому виробничому процесі. Вони зумовлені складністю технології виробництва, неминучим господарським ризиком, багатогранним характером взаємовідносин з постачальниками будівельних матеріалів та конструкцій.

**Браком** у будівельному виробництві вважаються роботи, змонтовані конструкції, деталі, вузли, продукція допоміжних виробництв, що не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

За характером виявлених дефектів брак може бути **виправний** - недоліки можна усунути, а запаси згодом використати за прямим призначенням і **невиправний** – вироблені запаси не можуть використовуватися за прямим призначенням, дефекти не підлягають виправленню.

За місцем виявлення браку – **внутрішній** – виявлений на самому будівельному підприємстві і **зовнішній**, який виявлений підрядником і пред'явлений ним постачальнику для відшкодування збитків.

Втрати від браку складаються з вартості остаточно забракованих робіт і витрат на виправлення браку. При цьому величина таких витрат зменшується на:

- вартість остаточно забракованої продукції за ціною її можливого використання;
- суми, що підлягають відшкодуванню працівниками, які допустили брак;
- суми, отримані від постачальників за недоброякісні матеріали і комплектуючі вироби, котрі зумовили брак виконаних робіт.

Іншими словами, втрати від браку являють собою різницю між вартістю остаточно забракованої продукції, витратами на виправлення браку і сумами, що відшкодовуються винними особами.

Втрати від браку відображаються окремо за браком, допущеним в основному виробництві (за окремими об'єктами будівництва та видами робіт), і браку, допущеному у допоміжних та другорядних виробництвах будівельної організації (на окремих субрахунках).

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

Виникнення браку у виробництві документують актом про брак (форма Т-46), повідомленням, листком про брак, або у відомостях (форма Т-47). В цих документах зазначають дані про забраковану продукцію, роботу, причини виникнення браку, винну особу, вид браку. Зазначені документи підписуються комісією у складі керівника або заступника керівника підприємства, головного бухгалтера, керівників відділів: виробничого, матеріально-технічного, збуту.

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

Облік та узагальнення інформації про втрати від браку в роботі будівельних організацій відображаються на рахунку **24** „Брак у виробництві”.

За **дебетом** цього рахунку відображаються витрати щодо виявленого браку (вартість невиправного, остаточно браку та витрати на виправлення браку, що включають: вартість додатково витрачених матеріалів, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, на експлуатацію будівельних машин і механізмів, а також частину загальновиробничих витрат).

За **кредитом** – суми, що відносяться на зменшення витрат на брак (вартість відходів від бракованої продукції або робіт, вартість утримань з винуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних будівельних матеріалів, що спричинили брак робіт), та сума, що списується на витрати на виробництво як втрати від браку.

Втрати від браку розподіляються щомісяця, тому рахунок **24** „Брак у виробництві” не має сальдо на кінець місяця.

Облік втрат від браку ведеться за кожним об'єктом будівництва, видом робіт, допоміжним або другорядним виробництвом у журналах, листах-розшифровках або машинограмах, які їх замінюють.

Розглянемо порядок віднесення втрат від браку до складу собівартості продукції на умовних числових прикладах.

### **Приклад 1**

Протягом місяця в процесі виробництва внаслідок технічно неминучого браку було забраковано продукцію підсобного виробництва на суму 560 грн. Брак є остаточним. Вартість відходів від бракованої продукції, прийнятих на облік за справедливою вартістю, склала 50 грн.

Кореспонденція рахунків в журналі господарських операцій буде така (таблиця 1.3).

Таблиця 1.3 - Відображення операцій з обліку втрат від браку в підсобному виробництві

Номер оп.	Назва первинного документа	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Акт про брак	Списані втрати від невикористаного браку, виявленого в підсобному виробництві	24	232	560
2	Акт приймання	Відображено вартість відходів від бракованої продукції, які прийняті за ціною можливого використання	209	24	50
3	Довідка бухгалтерії	Віднесено на собівартість продукції підсобного виробництва втрати внаслідок технічно неминучого браку	232	24	510

### **Приклад 2**

При прийманні будівельних робіт був виявлений брак, який допущений в основному виробництві. На перероблення неякісно виконаних робіт відпущено матеріали на суму 150 грн., малоцінні та швидкозношувані предмети на суму 90 грн. Робітникам, зайнятим виправленням браку, нарахована заробітна плата в сумі 300 грн. Здійснені відрахування на соціальні заходи із заробітної плати у сумі 118 грн. Частка загальновиробничих витрат, що відносяться до витрат на виправлення браку в основному виробництві, склала 120 грн.

У бухгалтерському обліку зазначені операції будуть відображені, як наведено в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 - Облік втрат від браку в основному виробництві

Номер оп.	Назва первинного документа	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Накладна	Відпущено зі складу будівельні матеріали на виправлення браку	24	205	150
2	Накладна	Відпущено зі складу МШП на виправлення браку	24	22	90
3	Розрахункова відомість	Нарахована заробітна плата робітникам за виправлення браку	24	661	300
4	Розрахунок бухгалтерії	Проведені нарахування по заробітній платі на соціальні заходи	24	65	118
5	Довідка бухгалтерії	Включена до собівартості невикористаного браку відповідна частина загальногосподарських витрат	24	91	120
6	Акт про брак	Втрати від браку, визначені на підставі висновків комісії, включені до собівартості робіт	231	24	778

#### 1.4.5 Облік витрат звітного періоду

До витрат за договором підряду включаються витрати за період від дати укладання договору підряду до дати завершення цього договору. Як уже відмічалось у підрозділі 1.3.2, не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт за договором підряду витрати, пов'язані з операційною діяльністю будівельної організації (витрати періоду).

Отже, *витрати періоду* – це витрати, *що не включаються* до собівартості активів, а розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Вони поділяються на:

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

*Адміністративними* є витрати, які відносяться до загальногосподарських витрат і спрямовані на обслуговування та управління будівельною організацією. До них відносяться такі витрати:

- витрати на основну, додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати, обчислені згідно з формами і системами оплати праці, встановленими в будівельній організації;
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємства та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на транспортне обслуговування працівників апарату управління будівельної організації;

- витрати на матеріально-технічне забезпечення апарату управління будівельної організації та інші загальногосподарські витрати:
  - придбання канцелярських товарів і приладдя, бланків обліку, звітності;
  - утримання, експлуатація та поточний ремонт будинків, споруд, приміщень;
  - утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, охорона);
  - утримання та експлуатація електронно-обчислювальної та комп'ютерної техніки, розмножувальної та іншої оргтехніки;
  - утримання та експлуатація всіх видів зв'язку та радіо, оплата послуг зв'язку (пошта, телеграф, телефон, телекс, факс тощо);
  - придбання, утримання та ремонт малоцінних та швидкозношуваних предметів та інше;
- оплата послуг консультативного та інформаційного характеру (у тому числі витрати на придбання літератури і передплату спеціалізованих періодичних видань), пов'язаних із забезпеченням поточної діяльності апарату управління, виготовленням та зберіганням продукції допоміжних, другорядних виробництв будівельної організації, додержанням законодавства;
- оплата професійних послуг (юридичних, з оцінки майна, аудиторських тощо);
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- інші витрати адміністративного призначення.

Загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства, відображаються на рахунку **92 „Адміністративні витрати”**. Цей рахунок є активним, витратним, призначений для обліку господарських процесів.

За **дебетом** рахунку **92 „Адміністративні витрати”** відображається сума визнаних адміністративних витрат, за **кредитом** – списання на рахунок **79 „Фінансові результати”**. Аналітичний облік адміністративних витрат ведеться за статтями витрат або в розрізі елементів витрат.

Адміністративні витрати (крім тих, що були визнані витратами за договором підряду) без розподілу списуються на рахунок **79 „Фінансові**

*результати*” у тому звітному періоді, в якому вони були визнані, а визначаються вони тоді, коли були зазані. Це в свою чергу означає, що на кінець звітного періоду рахунок **92** „Адміністративні витрати” залишку не матиме.

Дані з рахунку 92 відображаються в звіті про фінансові результати в рядку з аналогічною назвою.

**Витрати на збут** включають такі витрати, пов’язані з реалізацією (збутом) продукції, товарів, робіт, послуг:

- оплата за розроблення і видання рекламних виробів (прейскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів тощо), рекламу в засобах масової інформації, відшкодування витрат за участь у виставках, ярмарках, вартість безоплатно переданих зразків і макетів, представницькі витрати;

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції допоміжних і другорядних виробництв будівельної організації, витрати на ремонт тари;

- витрати на утримання персоналу, діяльність якого пов’язана зі збутом, включаючи витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов’язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона тощо);

- витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовується працівниками відділу збуту:

- витрати на оплату праці водіїв та обов’язкове відрахування на соціальні заходи згідно із законодавством;

- витрати на ремонт, технічний нагляд і технічне обслуговування;

- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції, товарів, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов’язані з транспортуванням продукції, товарів відповідно до умов договору поставки;

- податки, збори та інші обов’язкові платежі, передбачені законодавством, пов’язані з відповідними витратами на збут;

- інші витрати, пов’язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Облік витрат, пов’язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг ведеться на рахунку **93** „Витрати на збут”. Цей рахунок є активним, витратним, призначеним для обліку господарських процесів.

За **дебетом** рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за **кредитом** – списання на рахунок 79 „Фінансові результати” таким записом:

**Дт 79 „Фінансові результати”**  
**Кт 93 „Витрати на збут”**

Аналітичний облік витрат на збут ведеться в розрізі статей витрат та за економічними елементами. При організації обліку за центрами витрат відповідні регістри ведуть в розрізі складів і служб, пов'язаних зі збутом готової продукції.

Дані з рахунку **93** відображаються в звіті про фінансові результати в рядку з аналогічною назвою.

До *інших операційних витрат* включаються:

- втрати від знецінення запасів;
- втрати від нестачі і втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- витрати на утримання об'єктів соціальної сфери;
- витрати на утримання приміщень, що надаються безоплатно професійним спілкам, підприємствам громадського харчування, що обслуговують працівників будівельної організації;
- витрати на дослідження та розробки відповідно до П(С)БО 8 „Нематеріальні активи”;
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю в еквіваленті, вираженому 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, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- втрати від операційної курсової різниці;
- витрати, пов'язані з наданням фінансової допомоги медичним, дитячим, громадським організаціям тощо;
- інші витрати операційної діяльності.

Для обліку інших витрат операційної діяльності використовують рахунок **94** „Інші витрати операційної діяльності”. Цей рахунок є активним, витратним, призначений для обліку господарських процесів.

За *дебетом* рахунку відображається сума визнаних витрат, за *кредитом* – списання на рахунок **79** „Фінансові результати”.

Первинними документами при відображенні накопичення адміністративних витрат, витрат на збут є: накладна, авансовий звіт, рахунок, ВКО, розрахунок бухгалтерії тощо.

Первинними документами при відображенні накопичення інших витрат операційної діяльності є накладна, акт про оцінку, інвентаризаційний опис, порівняльна відомість, розрахунок бухгалтерії

тощо. Списання витрат звітної періоду на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Для синтетичного обліку витрат операційної діяльності при журнально-ордерній формі обліку використовують ж/о 5, а при спрощеній формі обліку – розділ II відомості 5-М.

Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат операційної діяльності, які не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт, наведена у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5 - Облік витрат звітної періоду

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
<b>1. Відображено адміністративні витрати:</b>		
- заробітна плата управлінців будівельної організації, робітників, які здійснюють обслуговування будівельної організації (двірників, прибиральниць) та нарахування на неї до соціальних фондів	92	661,651, 652,653, 656
- витрати на службові відрядження працівників апарату	92	372
- витрати на матеріально-технічне забезпечення	92	20,13
- юридичні, аудиторські послуги тощо	92 641	685 685
- утримання протипожежної та сторожової охорони адміністративних приміщень	92	20,13,63, 66,65 та ін.
<b>2. Відображено витрати на збут:</b>		
- затрати на випуск рекламних матеріалів (прейскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів тощо), рекламу в засобах масової інформації (оголошення у пресі, передачі по радіо і телебаченню), інші види реклами; - витрати на дослідження ринку (маркетинг) - відшкодування витрат за участь у виставках, ярмарках - організацію прийомів, конференцій та інших офіційних заходів	93	20,13,63, 66,65 та ін.
<b>3. Відображено інші операційні витрати:</b>		
- втрати від знецінення запасів	946	20
- суму безнадійної дебіторської заборгованості (відрахування до резерву сумнівних боргів)	944	36
- санкції за неналежне виконання умов договору (наприклад, невчасне завершення будівництва)	948	685



## 1.5 Облік доходів і результатів господарської діяльності

### 1.5.1 Поняття доходів будівельної організації та їх класифікація за різними ознаками

Кожна будівельна організація в результаті своєї виробничо-господарської діяльності за свою роботу одержує грошовий еквівалент, що називається доходом. Дохід як фінансовий показник характеризує завершення виробничого циклу, повернення авансованих на виробництво коштів організації в грошову форму і початок нового обороту засобів.

Дохід будівельної організації складається з коштів, які можуть бути отримані від реалізації:

- будівельно-монтажних робіт;
- послуг іншим підприємствам, населенню (ремонт);
- продукції підсобних і допоміжних виробництв стороннім підприємствам і населенню;
- іншим підприємствам основних засобів, нематеріальних активів та іншого майна організації.

Як бухгалтерський показник *доходи* – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Доходи від господарської діяльності класифікуються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності за видами діяльності (характеристика видів діяльності наведена в I частині посібника). Це дає можливість визнавати дохід, ураховуючи особливість і сутність кожної операції, і забезпечує підставу для подальшого аналізу діяльності підприємства і контролю за нею, для прийняття управлінських рішень.

Дохід визначається за кожним видом діяльності окремо і наводиться у звіті про фінансові результати з метою визначення чистого прибутку або збитку звітного періоду.

Доходи підприємства класифікуються за різними ознаками.

З метою визнання доходу та визначення його суми розрізняють дохід від:

- реалізації товарів, продукції, інших активів, придбаних з метою продажу (крім інвестицій у цінні папери);
- реалізації послуг;
- використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом яких є отримання процентів, дивідендів, роялті.

*Дохід (виручка) від реалізації продукції* (товарів, інших активів) визнається у разі наявності таких умов:

- покупцеві передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює подальшого управління та контролю за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

**Дохід, пов'язаний з наданням послуг**, визначається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- ймовірності надходження економічних вигід від надання послуг;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Визнаний дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості визначається витратами підприємства згідно з П(С)БО 10 „Дебіторська заборгованість”.

**Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами**, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів.

**Проценти** – плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству. Дохід як проценти визнається у тому звітному періоді, до якого він відноситься, виходячи із бази нарахування процентів та строку користування відповідними активами. Процентами також визнаються отримані від покупця кошти за надання платежу відстрочки навіть у формі збільшення відпускної ціни.

**Роялті** – платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів). Дохід як роялті визначається на основі принципу нарахування згідно з економічним змістом відповідної групи.

**Дивіденди** – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства. Дохід як дивіденди визнається в період прийняття рішення про їх виплату.

## 1.5.2 Визнання доходів від виконання будівельного контракту

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи від звичайної діяльності підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 15 “Дохід”. Основні норми цього положення поширюються і на підрядну діяльність.

*Отже, дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що спричиняє зростання власного капіталу (крім його зростання за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.*

Доходи відображаються в обліку та звітності згідно з принципами нарахування та відповідності доходів і витрат.

Принцип нарахування полягає в тому, що результати господарських операцій визначаються, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримуються або сплачуються грошові кошти), і відображаються в бухгалтерському обліку та фінансових звітах тих періодів, до яких вони відносяться.

Принцип відповідності полягає в тому, що витрати визнаються у звіті про фінансові результати на основі прямого зв'язку між ними та отриманими доходами.

Доходами *не визнаються* такі надходження:

- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів;
- сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- сума попередньої оплати продукції, товарів, робіт, послуг;
- сума авансу в рахунок оплати продукції, товарів, робіт, послуг;
- сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, що належать іншим особам;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів.

Також доходи не визнаються, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість.

В підрозділі 1.4.1 було наголошено про визнання витрат впродовж виконання будівельного контракту. Це ж саме можна сказати і про визнання доходів (це визначає стандарт 18, як і стандарт 15 при наданні послуг).

*Доходи протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо*

**кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.**

Визнання доходів та витрат з урахуванням ступеня завершення контракту називають **методом поетапного виконання робіт**.

Метод поетапного виконання робіт ґрунтується на концепції (в економічному розумінні), яка розглядає виконання робіт за контрактом як фактично безперервний продаж (з передаванням прав власності), що здійснюється у формі незавершених робіт.

Після завершення певного етапу робіт доходи зіставляють з витратами та визначають фінансовий результат, що відображається у фінансовій звітності. Це забезпечує потрібну інформацію про ступінь виконання контракту та отриманий прибуток (збиток) за звітний період.

Існує низка методів визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом. Підрядник використовує той із них, який забезпечує достовірну оцінку виконаної роботи. Залежно від характеру будівельного контракту ступінь завершеності робіт за ним може визначатись за одним із зазначених методів:

- вимірюванням та оцінкою виконаної роботи (прямий підрахунок);
- співвідношенням фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом;
- співвідношенням натуральних показників обсягів заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом.

Кожна будівельна організація зобов'язана у наказі про облікову політику зафіксувати, яким способом встановлення завершеності будівництва вона скористається. В нашій будівельній галузі традиційне застосування має метод вимірювання та оцінки виконаної роботи. Він досить простий, надійний, найточніший і не потребує зайвих витрат і часу.

У світовій практиці найпоширенішим є другий метод – метод співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

Для визначення доходу підрядника за етап (на дату балансу) за цим методом необхідно провести такі розрахунки:

- 1) знайти оціночний коефіцієнт. Він визначається як співвідношення суми фактично визнаних витрат до суми загальних витрат, що плануються;
- 2) визначити суму доходу з наростаючим підсумком – отриманий коефіцієнт помножити на загальну вартість робіт за контрактом;
- 3) визначити дохід за етап – від отриманої суми доходу відняти дохід, фактично визнаний на попередніх етапах.

Розглянемо застосування цього методу на прикладі.

### Приклад 3

Загальна вартість робіт за контрактом становить 18 000 грн (в т.ч. ПДВ – 3000 грн). Витрати, заплановані підрядником - 12 000 грн.

Необхідно визначити дохід підрядника за етап (на дату балансу) за умови, що протягом виконання контракту ні витрати, ні загальний дохід не змінювалися.

Суму доходу за етап будемо визначати за допомогою наведених вище розрахунків і всі показники згрупуємо в таблиці 1.6.

Таблиця 1.6 - Розрахунок суми доходу за методом співвідношення витрат

Номер з/п	Показник	I етап	II етап	III етап
1	Фактично визнані витрати	3500	4000	4500
2	Фактично визнані витрати з наростаючим підсумком	3500	7500	12000
3	Сума загальних витрат, які плануються	12000	12000	2000
4	Коефіцієнт співвідношення витрат наростаючим підсумком (ряд. 2 : ряд. 3)	0,2917	0,625	1,0
5	Договірна ціна (плановий дохід)	15000	15000	15000
6	Визнаний дохід з наростаючим підсумком (ряд. 4 x ряд. 5)	4375,5	9375	15000
7	Визнаний дохід за етап	4375,5	4999,5	5625

Визнаний дохід за певний етап (ряд. 7) визначають як різницю між сумою доходу з наростаючим підсумком та сумою доходу, що вже була визначена на попередніх етапах (наприклад, ряд. 7 гр.2 = ряд.6 гр.2 – ряд.6 гр 1).

На практиці частіше зустрічається ситуація, коли протягом виконання одного з етапів планові витрати або договірна ціна за погодженням сторін відхилюється. Тому, якщо загальний обсяг робіт або їх вартість зміниться, розрахунок повинен бути відкоригований, починаючи з етапу, на якому відбулася така зміна. Розглянемо це на прикладі.

### Приклад 4

Візьмемо вихідні дані попереднього прикладу, але трохи їх змінимо. Припустимо, що на другому етапі у зв'язку з необхідністю виконання нових обсягів робіт планова сума витрат збільшилась на 500 грн., що призвело до збільшення договірної ціни на 800 грн.

Отже, необхідно визначити дохід підрядника за етап (на дату балансу) за умови, що протягом виконання контракту будуть змінені витрати та загальний дохід. Розрахунок зробимо в таблиці 1.7.

Таблиця 1.7 - Розрахунок суми доходу за методом співвідношення витрат при відхиленні договірної ціни та планових витрат

Номер з/п	Показник	I етап	II етап	III етап
1	Фактично визнані витрати	3500	4500	4500
2	Фактично визнані витрати з наростаючим підсумком	3500	8000	12500
3	Сума загальних витрат, що плануються	12000	12500	12500
4	Коефіцієнт співвідношення витрат з наростаючим підсумком (ряд. 2 : ряд. 3)	0,2917	0,64	1,0
5	Договірна ціна (плановий дохід)	15000	15800	15800
6	Визнаний дохід з наростаючим підсумком (ряд. 4 x ряд. 5)	4375,5	10112	15800
7	Визнаний дохід за етап	4375,5	5736,5	5688

Використання третього методу для визначення доходів через співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірюванні можливе лише при виконанні однорідних робіт протягом усіх етапів. Розрахунок проводиться так, як і в попередніх прикладах, тільки в натуральних одиницях вимірювання.

Для відображення доходу замало правильно визначити ступінь завершеності робіт. Ще однією необхідною умовою є **достовірна оцінка кінцевого фінансового результату** від виконання контракту.

В залежності від того, за яким порядком обчислюється вартість контракту (контракти з фіксованою ціною і контракти за ціною „витрати плюс“), визначається достовірність фінансового результату.

**Критеріями визначення достовірності** фінансового результату за будівельним контрактом **з фіксованою ціною** є:

- можливість достовірного визначення суми загального доходу від виконання будівельного контракту;
- ймовірність отримання підрядником економічних вигід від виконання будівельного контракту;
- можливість достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення будівельного контракту, і ступеня завершеності робіт на кожну дату балансу;
- можливість точного встановлення та оцінювання витрат на виконання будівельного контракту для порівняння фактичних витрат з кошторисними;

**за ціною „витрати плюс“:**

- ймовірність отримання підрядником економічних вигід від виконання будівельного контракту;

- можливість достовірного визначення витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту, незалежно від ймовірності їх відшкодування замовником.

Отже, на відміну від контракту з фіксованою ціною, сума доходу, визначеного за контрактом „витрати плюс”, є невідомою, але такою, яку можна розрахувати, ґрунтуючись на положеннях контракту і попередній оцінці витрат за контрактом.

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

- дохід визнається в сумі фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, щодо яких існує ймовірність їх відшкодування;
- витрати за будівельним контрактом визнаються витратами (списують на витрати) того періоду, протягом якого вони були здійснені.

### **1.5.3 Оцінка доходів за будівельним контрактом**

До доходу генпідрядника включається уся вартість виконаних за будівельним контрактом робіт, тобто вартість робіт, які виконуються власними силами і вартість робіт, які виконуються субпідрядними організаціями.

***Дохід за будівельним контрактом включає:***

- передбачену будівельним контрактом ціну;
- суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат.

***Відхилення від ціни за будівельним контрактом*** – зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно-якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту. Вони можуть бути ініційовані і підрядником, і замовником. Відхилення від ціни за будівельним контрактом включають зміни в специфікаціях або проектах, методах чи способах виконання, засобах обслуговування, в обладнанні, матеріалах, будівельному майданчику і періоді завершення.

На момент виникнення відхилень вартість їх не оцінена. Ця обставина пояснюється тим, що спочатку визнаються зміни, а коригування ціни контракту узгоджується пізніше.

***Претензія за будівельним контрактом*** – сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагає відшкодувати підрядник понад ціну контракту.

Претензія може бути ініційована підрядником через затримки, спричинені замовником; помилки, допущені замовником у специфікації або при проектуванні; через інші заперечення контрактом. Як результат, вони призводять до збільшення витрат, не передбачених у ціні контракту.

Вимірювання розміру доходу, який виникає внаслідок претензій, характеризується високим ступенем невизначеності і часто залежить від результатів переговорів.

**Заохочувальні виплати за будівельним контрактом** – додаткові суми, що сплачуються підряднику за виконання (перевиконання) умов контракту. Наприклад, будівельна організація може отримати право на заохочувальні виплати, якщо завершить роботи за контрактом достроково.

Суми відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом **включаються до доходу** тільки тоді, коли існує ймовірність отримання економічних вигод та можливість їх достовірно оцінити.

Оцінку доходу протягом виконання будівельного контракту переглядають, коли:

- погоджують із замовником відхилення та (або) претензії, які змінюють ціну будівельного контракту в періоди після його укладання;
- змінюють узгоджену ціну будівельного контракту з фіксованою ціною за наявності умов, що передбачають її зміни.

**Дохід за будівельним контрактом оцінюють за справедливою вартістю активів, які вже отримані або підлягають отриманню.**

#### **1.5.4 Відображення в бухгалтерському обліку доходів та розрахунків із замовниками та субпідрядниками**

Для узагальнення інформації про доходи операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій призначені рахунки **класу 7 „Доходи і результати діяльності”**.

Облік доходу від виконання будівельного контракту (з урахуванням непрямих податків), в тому числі сум відхилень, претензій та заохочувальних виплат, ведеться на **субрахунку 703 „ Дохід від реалізації робіт і послуг”**, за **кредитом** якого відображається визначення доходу, за **дебетом** - належна сума непрямих податків та списання чистого доходу в кінці звітного періоду на субрахунок **791 „Результат основної діяльності”**.

Розрахунки за виконані будівельно-монтажні роботи здійснюються відповідно до умов договору.

Договором підряду може бути передбачено, що оплата виконаних робіт проводиться:

- після прийняття замовником закінчених робіт (об'єкта будівництва) **або**
- поетапно проміжними платежами із виконанням робіт.

Розрахунки за виконані роботи проводяться на підставі документів про обсяги виконаних робіт та їх вартість:



- форми № КБ-2, якщо роботи оплачують бюджетними коштами або коштами державних підприємств, організацій, установ;
- форми № КБ-3, якщо роботи оплачують коштами інших (небюджетних і недержавних) організацій.

Передачу робіт підрядником і прийняття їх замовником оформляють актом приймання-передачі. Підписання акта приймання-передачі є підставою для остаточних розрахунків між сторонами.

Облік розрахунків із замовниками ведеться на **рахунку 36 „Розрахунки з покупцями і замовниками”** за кожним замовником та за кожним пред’явленим до сплати рахунком. За **дебетом** цього рахунку відображається вартість реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг (у тому числі на виконання бартерних контрактів), яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори, що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів та включені у вартість реалізації; за **кредитом** – суми платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, у касу та інші види розрахунків. **Дебетове сальдо рахунку** відображає заборгованість покупців та замовників за одержані продукцію, роботи, послуги.

На суму виконаних будівельних робіт робиться проводка:

**Дт 36 „Розрахунки із замовниками”**

**Кт 703 „Дохід від реалізації робіт і послуг”**

Дохід показують в обліку на суму з непрямыми податками, тобто для відображення чистого доходу від виконання робіт суму доходу „очищують” від податків такою проводкою:

**Дт 703 „Дохід від реалізації робіт і послуг”**

**Кт 641 „Розрахунки за податками”**

Отже, будь-які операції цивільно-правового характеру з виконання робіт підлягають оподаткуванню податком на додану вартість. Суми податку на додану вартість згідно із податковим законодавством України підлягають сплаті до бюджету, тобто у підрядника виникає **податкове зобов’язання** (загальна сума податку, нарахована платником податку в звітному періоді), яке в бухгалтерському обліку **відображається за кредитом субрахунку 641 „Розрахунки за податками”**(аналітичний рахунок „Розрахунки з ПДВ”) у кореспонденції з **дебетом** рахунків:

**класу 7 „Доходи і результати діяльності”** – у випадках виконання робіт підрядником до оплати їх вартості замовником;

**субрахунку 643 „Податкові зобов’язання”** - у випадках попередньої оплати (одержаних авансів) за роботи, що підлягають виконанню. Після виконання підрядником робіт, вартість яких сплачена раніше, кредитується субрахунок **643 „Податкові зобов’язання”** у кореспонденції з кредитом рахунків класу **7 „Доходи і результати діяльності”**.

При погашенні замовниками своєї заборгованості складаються бухгалтерські проводки:

✓ при погашенні грошовими коштами  
*Дт 301 „Каса в національній валюті”, 31 „Рахунки в банках”*  
*Кт 36 „Розрахунки із замовниками”*

✓ при одержанні векселя в погашення дебіторської заборгованості  
*Дт 162 „Довгострокові векселі одержані”, 34 „Короткострокові векселі одержані”*  
*Кт 36 „Розрахунки із замовниками”*

Розглянемо на прикладі відображення в бухгалтерському обліку суми податкового зобов'язання з ПДВ.

### **Приклад 5**

Будівельна організація виконала будівельно-монтажні роботи на суму 240 тис. грн., у т. ч. ПДВ – 40 тис. грн., які були пред'явлені замовнику до оплати. Бухгалтерські записи у підрядника мають бути такими, як показано в таблиці 1.8.

Таблиця 1.8 – Відображення податкового зобов'язання при виконанні робіт підрядником до оплати їх вартості

Номер з\п	Первинний документ	Зміст операції	Сума, грн.	Дт	Кт
1	Акт (довідка) про вартість виконаних робіт	Показано дохід за будівельним контрактом	240000	361	703
2	Податкова накладна	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	40000	703	641
3	Довідка бухгалтерії	Віднесено дохід на рахунок фінансових результатів	200000	703	791
4	Платіжне доручення, виписка банку	Погашено замовником заборгованість із будівельного контракту	240000	311	361

У договорі підряду сторони можуть передбачити надання замовником авансу з визначенням порядку його використання. **Аванси за будівельним контрактом** – грошові кошти або інші активи, отримані підрядником у рахунок оплати робіт, які будуть виконані за будівельним контрактом. Отже, коли підрядник одержує від замовників попередню оплату, така операція знаходить своє відображення на рахунку **681 „Розрахунки за авансами одержаними”**. Бухгалтерський облік авансів можна показати так:

✓ отримано аванс від замовника на будівництво  
*Дт 301 „Каса в національній валюті”, 31 „Рахунки в банках”*  
*Кт 681 „Розрахунки за авансами одержаними”* – на всю суму

- ✓ відображено податкові зобов'язання з ПДВ за отриманим авансом

**Дт 643 „Податкові зобов'язання”**

**Кт 681 „Розрахунки за авансами одержаними”** – на суму ПДВ.

Ця проводка відповідає пп. 6.4 П(С)БО 15 „Дохід”, в якому зазначено, що сума авансу в рахунок оплати робіт не враховується у складі доходів.

При пред'явленні замовникам рахунків на виконанні роботи проводиться взаємозарахування на суму отриманого авансу:

**Дт 681 „Розрахунки за авансами одержаними”**

**Кт 36 „Розрахунки із замовниками”**

Розглянемо приклад, коли першою подією буде перерахування грошових коштів замовником, а потім виконання робіт.

**Приклад 6**

Скористаємося вихідними даними прикладу 1.5, тільки з тією різницею, що підряднику замовником для виконання робіт був сплачений аванс, тоді бухгалтерські записи будуть такі (таблиця 1.9):

Таблиця 1.9 - Відображення податкового зобов'язання при одержанні авансу для виконання будівельних робіт (період контракту до 9 місяців)

Но- мер з\п	Первинний документ	Зміст операції	Сума, грн.	Дт	Кт
1	Платіжне доручення, виписка банку	Отримано аванс від замовника на будівництво	240000	<b>311</b>	<b>681</b>
2	Податкова накладна	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ за отриманим авансом	40000	<b>643</b>	<b>641</b>
3	Акт (довідка) про вартість виконаних робіт	Показано дохід за будівельним контрактом	240000	<b>361</b>	<b>703</b>
4	Акт (довідка) про вартість виконаних робіт	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	40000	<b>703</b>	<b>643</b>
5	Бухгалтерська довідка	Взаємозарахування суми отриманого авансу	240000	<b>681</b>	<b>361</b>
6	Довідка бухгалтерії	Віднесено дохід на рахунок фінансових результатів	200000	<b>703</b>	<b>791</b>

В будівництві багато об'єктів, виконання робіт на яких здійснюється більше, ніж 9 місяців. Такі об'єкти є довгостроковими. Тому **датою виникнення податкових зобов'язань** виконавця з контрактів, визначених **довгостроковими** відповідно до Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”, є **збільшення валового доходу** виконавця довгострокового контракту.

А валовий дохід, нарахований виконавцем довгострокового контракту, визначається на підставі оціночного коефіцієнта після

підписання проміжного акта здачі робіт із замовником (ф.№ КБ-3, КБ-2в).  
**Отже, в даному випадку не спрацьовує перша подія – передоплата.**

Також слід зазначити, що **суми авансів, одержані за довгостроковим договором** виконавцем від замовника, не впливають на валовий дохід виконавця. Для цілей оподаткування суми авансів або передоплат, отриманих виконавцем довгострокового контракту, відносяться до складу валового доходу такого виконавця виключно у межах сум, визначених як добуток загальнодоговірної ціни довгострокового контракту на оціночний коефіцієнт виконання (це буде розглянуто на прикладі в підрозділі 1.5.5).

**Необхідно пам'ятати, що для будівельників введено два додаткових субрахунки**, які використовують для збирання інформації про визнані доходи за будівельним контрактом : **238 „Незавершені будівельні контракти”** і **239 „Проміжні рахунки”**.

Записи на субрахунку **238 „Незавершені будівельні контракти”** здійснюються так:

- протягом звітнього періоду за дебетом відображають понесені витрати і визнаний прибуток;
- у кінці виконання робіт за контрактом рахунок закривається на загальну контрактну вартість (в кореспонденції з субрахунком **239 „Проміжні рахунки”**).

Для відображення контрактної (проектно-кошторисної) вартості виконаних робіт за контрактом, за які виставлено рахунки замовнику, використовується пасивний рахунок **239 „Проміжні рахунки”**. Записи на цьому рахунку здійснюються так:

- впродовж звітнього періоду за кредитом рахунку відображається контрактна вартість виконання робіт, за які виставлено рахунки;
- на кінець виконаних робіт за контрактом рахунок закривається на загальну вартість контракту (в кореспонденції з субрахунком **238 „Незавершені будівельні контракти”**).

Ці два рахунки відповідно П(С)БО 18 „Будівельні контракти” є **проміжними** – рахунками за будівельним контрактом, які передані замовнику для оплати.

Підхід, викладений у цьому контракті, передбачає одночасно відображати на одну і ту ж суму дохід від виконаних робіт та суму проміжних рахунків. Такий підхід враховує практику українських будівельних організацій – генпідрядників, коли до доходу та проміжних рахунків включається вся вартість виконаних за будівельним контрактом робіт на підставі акта приймання виконаних підрядних робіт.

Отже, записи за цими субрахунками (**Дт 238 Кт 239**) здійснюються на **суму рахунку (без непрямих податків)** за виконані будівельні роботи у тому періоді, в якому такий рахунок передано до оплати і одночасно із

типовою кореспонденцією рахунків бухгалтерського обліку (*Дт 361 Кт 703*).

Тому на рахунках **238** і **239** треба накопичувати суми, які пройшли через рахунок **36** „Розрахунки з покупцями і замовниками”, а після завершення будівельного контракту та переходу права власності на об’єкт до замовника списати з них сальдо зворотною кореспонденцією: *Дт 239 Кт 238*.

Звідси робимо висновок: проміжні рахунки аналогічні актам виконаних робіт (Ф. № КБ-2в чи ф. № КБ-3).

Обліковими регістрами за рахунком **36** є журнал-ордер 3 та відомість 3.1, в якій подані в аналітичному розрізі розрахунки з покупцями і замовниками.

Узагальнення даних за рахунком **70** здійснюється при журнально-ордерній формі обліку у ж/о 6, а при спрощеній – у розділі III відомості 5-М.

### **1.5.5 Розкриття інформації щодо будівельних контрактів у фінансовій звітності**

На дату балансу з початку виконання будівельного контракту за всіма незавершеними контрактами підрядник повинен відобразити у Балансі такі відомості: валову заборгованість замовників та валову заборгованість замовникам.

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

**Валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом** - це сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядника і визнаним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту. Для кращого сприйняття подамо розрахунок цих показників у вигляді схеми (рисунок 1.1).

Отже, якщо отримуємо додатний результат, то це говорить про наявність заборгованості замовників, яка відображається у балансі у складі незавершеного виробництва, якщо ж отримуємо від’ємний результат, то це говорить про наявність заборгованості замовникам, яка відображається у балансі у складі інших поточних зобов’язань.

Щоб зрозуміти, чому так виходить, розберемо кожен із елементів схеми.

Витрати підрядника з виконання контракту (понесені) включають:

- витрати, що відображають фактично виконані роботи за контрактом (іншими словами, визнані витрати – оборот *Дт 903 Кт 23*);
- витрати, пов'язані з майбутньою діяльністю з виконання контракту (наприклад, матеріали, завезені на будівельний майданчик).

Отже, витрати, понесені підрядником при виконанні контракту, включають не тільки *визнані* витрати, які вплинули на фінансовий результат, але й вартість *незавершеного виробництва*.



Рисунок 1.1 - Розрахунок валової заборгованості замовників та валової заборгованості замовникам

**Визнаний прибуток** – це прибуток, що розраховується як різниця між визнаним доходом від контракту та визнаними витратами (оборот за *кредитом 703*, зменшений на суму *ПДВ* і суму проводки *Дт 903 Кт 791*).

**Визнані збитки** – витрати, що роблять контракт обтяжливим та обліковують на дату балансу у складі забезпечень (сальдо за *кредитом 474*).

Будівельний контракт, дохід від якого не перекриває витрат, є *обтяжливим*. У п.8 стандарту 18 написано „Якщо на дату балансу існує імовірність того, що загальні витрати на виконання будівельного контракту перевищуватимуть загальний дохід за цим будівельним контрактом, то очікувані збитки визнаються витратами звітного періоду.” Отже, визнаючи очікувані збитки як витрати (*Дт 231*), необхідно створити на їх суму забезпечення (*Кт 474* „Забезпечення інших витрат і платежів”) згідно з нормами п.13 П(С)БО 11.

**Сума проміжних рахунків** – вартість виконаних робіт, зазначена в рахунках (актах), переданих замовнику.

### Приклад 7

Розглянемо розрахунок валових заборгованостей на прикладі трьох контрактів А, В і С, не завершених на дату балансу (таблиця 1.10). Для наочності частина вхідних даних однакова: дохід (без ПДВ) – 1000 грн., визнані витрати – 700 грн., а частина відрізняється. Так, за контрактом А понесені витрати дорівнюють визнанім, за контрактом В вони відрізняються на суму незавершеного виробництва (тобто є витрати, пов'язані з майбутніми етапами, - 150 грн.), а за контрактом будівельна організація визнала майбутні збитки (500 грн.).

Таблиця 1.10 - Розрахунок валових заборгованостей за роботи за будівельними контрактами

Показники	Номер ряд.	Незавершені будівельні контракти			Разом
		А	В	С	
Визнаний дохід (оборот <i>Кт 703</i> без ПДВ)	01	1000	1000	1000	3000
Визнані витрати (оборот <i>Дт 791 Кт 231</i> )	02	700	700	700	2100
Визнаний прибуток ( ряд. 1 – ряд 2)	03	300	300	300	900
Визнані збитки (сальдо <i>Кт 474</i> )	04	-	-	500	500
Визнаний прибуток за вирахуванням визнаних збитків (ряд. 03 – ряд. 04)	05	300	300	-200	400
Понесені витрати для здійснення контракту (оборот <i>Дт 231</i> )	06	700	850	700	2250
Витрати, пов'язані з майбутніми етапами (сальдо <i>Дт 231</i> ), (ряд. 06- ряд. 02)	07	-	150	-	150
Сума проміжних рахунків	08	1000	1000	1000	3000
Валова заборгованість (ряд.06 + ряд.05 – ряд.08)	09				
замовників (+)	09а	-	+150	-	+150
замовникам (-)	09б	-	-	-500	-500

Як видно із таблиці, різниці за контрактами В і С суттєво вплинули на отриманий результат:

- за контрактом А організація не має ніякої валової заборгованості. Отже, за відсутності на дату балансу незавершеного виробництва та визнаних збитків за будівельним контрактом показник валової заборгованості дорівнює нулю;
- за контрактом В є заборгованість замовників на суму 150 грн. (вартість незавершеного виробництва);
- за контрактом С валова заборгованість замовникам на суму 500 грн. Вона виникла через очікувані збитки, і тому її обліковують у складі забезпечень (Мінфін вважає, що в балансі цей показник повинен відобразитись у складі інших поточних зобов'язань).

Інформація, що дає потрібне уявлення про виконання будівельних контрактів (суму доходу, прибутки, аванси, вартість виконаних

субпідрядниками робіт тощо) наводиться підрядниками у примітках до річної фінансової звітності (таблиця 1.11).

Таблиця 1.11– Відображення інформації про будівельні контракти у примітках до фінансової звітності

Найменування показника	Код рядка	Пояснення
Дохід за будівельним контрактами за звітний рік	1110	Оборот за <i>кредитом</i> субрах. <b>703</b>
Заборгованість на кінець звітного року:		
Валова замовників	1120	Сума валової заборгованості, яку включено до балансу у рядок 120 „Незавершене виробництво”
Валова замовникам	1130	Сума валової заборгованості, внесена до балансу у рядок 610 „Інші поточні зобов’язання”
з авансів отриманих	1140	Аванси, одержані на будівництво, залишок яких обліковують на субрах. <b>681</b>
Сума затриманих коштів на кінець року	1150	Залишок на рах. <b>374</b> в частині претензій до замовників
Вартість виконаних субпідрядниками робіт за незавершеними будівельними контрактами	1160	Щоб визначити цю суму, слід проаналізувати кінцевий залишок на рах. <b>23</b> . З цих витрат виділити частку, яка припадає на вартість робіт, виконаних субпідрядниками ( <i>Дт 23 Кт 6311</i> )

**Затримані кошти**, відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку 11 „Договори на будівництво,, (п.41) - це суми, виставлені у вигляді проміжних рахунків зі довгострокового контракту, які підрядник не отримує до виконання умов, передбачених договором для таких платежів або до усунення дефектів.

### 1.5.6 Облік фінансових результатів від реалізації будівельно-монтажних робіт

Поняття фінансових результатів діяльності трактується в П(С)БО 3 „Звіт про фінансові результати”. Фінансовим результатом діяльності є прибуток або збиток.

**Прибуток** – сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати.



**Збитки** – перевищення суми витрат над сумою доходів, для отримання яких здійснені ці витрати.

Для визначення фінансового результату діяльності будівельного підприємства за звітний період необхідно порівняти доходи звітного періоду і витрати, зазначені для одержання цих доходів.

Як уже відмічалось вище, до доходу генпідрядника включається вся вартість виконаних будівельно-монтажних робіт, отже при визначенні фінансового результату підрядна організація повинна провести розрахунки із субпідрядниками.

Облік розрахунків із субпідрядними підприємствами генпідрядник веде на пасивному рахунку **63** „Розрахунки з постачальниками та підрядниками” (наприклад, субрахунок **6311**). За **кредитом** цього рахунку в кореспонденції з **дебетом** рахунку **23** „Виробництво” на окремому аналітичному субрахунку відображаються суми коштів, які належать субпідрядникам за виконані ними роботи згідно з актами приймання. За **дебетом** в кореспонденції з **кредитом** рахунку **311** „Поточні рахунки в національній валюті” відображаються суми, які перераховані в погашення заборгованості.

В попередніх підрозділах говорилося, що рахунки обліку доходів, як і витрат, можна вважати тимчасовими, тобто такими, що відображають стан доходів за певний звітний період, після закінчення якого сальдо цих рахунків переноситься на рахунок **79** „Фінансові результати”.

Узагальнення інформації про фінансовий результат від основної діяльності відображається на субрахунку **791** „Результат основної діяльності”.

За **кредитом** субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації будівельних робіт і послуг (рахунок **703** „Дохід від реалізації робіт і послуг”), за **дебетом** – сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованих будівельних робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (**903** „Собівартість реалізованих робіт і послуг”, **92** „Адміністративні витрати”, **93** „Витрати на збут”, **94** „Інші витрати операційної діяльності”, **98** „Податки на прибуток”).

**Фінансовий результат від реалізації будівельно-монтажних робіт** визначається шляхом зіставлення оборотів за дебетом і кредитом рахунку **791** „Результат основної діяльності”. Якщо кредитовий оборот на рахунку **791** буде більший дебетового обороту, то будівельне підприємство на суму різниці має нерозподілений прибуток поточного року, і якщо навпаки, то підприємство понесло збитки.

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок **44** „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

Розглянемо на прикладі визначення фінансового результату від реалізації будівельно-монтажних робіт.

## **Приклад 8**

Підприємство „Будівельник” в жовтні поточного року уклало договір на виконання робіт з будівництва об’єкта основних фондів із замовником. Строк договору складає 12 місяців (жовтень поточного року – вересень наступного року). Вартість робіт визначена договором і складає 10140 тис. грн., в т.ч. ПДВ 1690 тис. грн. Планові витрати виконавця за цим договором складають 4360 тис. грн.

Порядок розрахунків: жовтень – 4000 тис. грн.; січень – 3000 тис. грн.; квітень – 2000 тис. грн.; липень – 1140 тис. грн.

Інші вихідні дані (витрати, зазанані на звітну дату, визнаний дохід тощо) відобразимо зразу в таблиці 1.12.

З вихідних даних видно, що це **довгостроковий контракт**. Генпідрядник самостійно визначає доходи і витрати, нараховані (зазнані) протягом звітного періоду, використовуючи оціночний коефіцієнт виконання такого довгострокового контракту. Порядок визначення оціночного коефіцієнта, доходу на дату балансу в цьому прикладі не розглядаємо, оскільки розрахунок оцінки ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом з використанням методу поетапного виконання робіт було розглянуто в підрозділі 1.5.2. Витрати виконавця у звітному періоді визначаються на рівні фактично оплачених (нарахованих) витрат, пов’язаних із виконанням довгострокового контракту у такому звітному періоді.

Витрати і доходи, зазанані (нараховані) виконавцем довгострокового контракту відносяться до складу валових витрат або валових доходів.

**Нагадаємо**, що суми авансів, одержані за довгостроковим контрактом виконавцем від замовника, не впливають на валовий дохід першого і що датою виникнення податкових зобов’язань виконавця з такого контракту є дата збільшення валового доходу виконавця, а оподаткування суми авансів проводиться виключно у межах сум валового доходу звітного періоду.

Припускається, що підприємство ніякої іншої діяльності не веде і протягом виконання контракту ні витрати, ні загальний дохід не будуть змінюватись. Визначення фінансового результату проведемо за допомогою таблиці 1.12.

Таблиця 1.12 - Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку фінансових результатів від здачі робіт у генпідрядника, тис. грн.

Но- мер з/п	Первинний документ	Зміст операції	Бухгалтерський запис		I V кв. поточн. року	I кв. наст. року	II кв. наст. року	III кв. наст. року
			Дт	Кт				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Виписка банку	Одержано аванс за договором	<b>311</b>	<b>681</b>	4000	3000	2000	1140
2	Розрахунок бухгалтерії, накладна, рахунок, платіжна відомість	Витрати підрядника (прямі і загальновиробничі)	<b>231</b>	<b>13,20,63,6 6,65,91</b>	1000	1150	1200	1010
3	Розрахунок бухгалтерії, накладна, рахунок, платіжна відомість	Відображені витрати періоду	<b>92 93 94</b>	<b>13,20,63,6 6,65</b>	150	150	200	200
4	Акт виконаних робіт, рахунок	Підписано проміжний акт здачі робіт із замовником	<b>361</b>	<b>703</b>	2400	2628	2700	2412
5	Розрахунок, податкова накладна	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ, виходячи з розрахункової величини валового доходу	<b>703</b>	<b>641</b>	400	438	450	402
6	Рахунок	Одночасне відображення проміжних рахунків (без ПДВ)	<b>238</b>	<b>239</b>	2000	2190	2250	2010
7	Акт виконаних робіт	Належить субпідряднику	<b>234</b>	<b>6311</b>	600	600	600	600
8	Податкова накладна	ПДВ у рахунку субпідрядника	<b>641</b>	<b>6311</b>	120	120	120	120
9	Бухгалтерська довідка	Списані власні витрати на закінчені роботи	<b>903</b>	<b>231</b>	1000	1150	1200	1010
10	Бухгалтерська довідка	Списані витрати, виконані субпідрядником	<b>903</b>	<b>234</b>	600	600	600	600
11	Бухгалтерська довідка	Списано дохід на фінансовий результат	<b>703</b>	<b>791</b>	2000	2190	2250	2010

Продовження таблиці 1.12

1	2	3	4	5	6	7	8	9
12	Бухгалтерська довідка	Списання собівартості на фінансовий результат	<b>791</b>	<b>903</b>	1000	1150	1200	1010
13	Бухгалтерська довідка	Списання вартості робіт, виконаних субпідрядником на фінансовий результат	<b>791</b>	<b>903</b>	600	600	600	600
14	Бухгалтерська довідка	Віднесено витрати періоду на фінансовий результат	<b>791</b>	<b>92,93,94</b>	150	150	200	200
15	Розрахунок	Нарахований податок на прибуток	<b>98</b>	<b>641/n</b>	62	72	62	50
16	Бухгалтерська довідка	Віднесено на фінансовий результат податок на прибуток	<b>791</b>	<b>98</b>	62	72	62	50
17	Бухгалтерська довідка	Відображено залік заборгованостей	<b>681</b>	<b>361</b>	2400	2628	2700	2412
18	Розрахунок	Відображено нерозподілені прибутки (збитки) звітнього періоду	<b>791</b>	<b>441</b>	188	218	188	150
19	Довідка бухгалтерії	Закриття проміжних рахунків	<b>239</b>	<b>238</b>	-	-	-	10140
20	Платіжне доручення	Сплачено субпідряднику за виконані роботи	<b>6311</b>	<b>311</b>	720	720	720	720

### 1.5.7 Порядок формування чистого прибутку будівельної організації

Як ми уже з'ясували, **прибуток** – це частина доходу, що залишається на будівельному підприємстві після відшкодування усіх витрат, пов'язаних з виробництвом і реалізацією робіт та іншими видами діяльності.

В бухгалтерському обліку **чистий прибуток (збиток)** формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів

звичайної та надзвичайної діяльності та включає:

- чистий дохід (виручку) від реалізації робіт;
- валовий прибуток (збиток);
- фінансовий результат від операційної діяльності;
- прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування;
- прибуток (збиток) від звичайної діяльності;
- прибуток (збиток) від надзвичайної діяльності.

**Чистий дохід (виручка)** від реалізації робіт, послуг визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів, знижок тощо.

**Валовий прибуток** – це різниця між чистим доходом і собівартістю реалізованої продукції, робіт, послуг.

**Фінансовий результат від операційної діяльності** визначається як сума валового прибутку (збитку) та іншого операційного доходу, мінус адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

**Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування** визначається так:

фінансові результати від операційної діяльності *плюс* дохід від участі в капіталі (дохід, одержаний від інвестицій в асоційовані, дочірні чи спільні підприємства), інші фінансові доходи (дивіденди, проценти та інші доходи, одержані від фінансових інвестицій), інші доходи (від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, не пов'язані з операційною діяльністю), мінус фінансові витрати (витрати на проценти та інші витрати підприємства, які пов'язані із залученням капіталу), втрати від участі в капіталі (збиток, нанесений інвестиціями асоційованим, дочірнім та спільним підприємствам), інші втрати (собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, втрати від неопераційних курсових різниць, втрати від оцінки фінансових інвестицій і необоротних активів, а також інші витрати, які не залежать від операційної діяльності будівельного підприємства).

**Фінансовий результат від звичайної діяльності** – це фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування мінус податок на прибуток.

Окремо від фінансових результатів від звичайної діяльності відображаються відповідно: невідшкодовані збитки та прибутки від надзвичайних подій.

Остаточний фінансовий результат діяльності підприємства – **чистий прибуток (збиток)** визначається як різниця між різними видами доходів та витрат підприємства за звітний період.

Зв'язки між окремими сумами доходів, витрат, прибутків (збитків), які відображаються у звіті форми 2, можна подати так (рисунок 1.2).



Рисунок 1.2 - Структурна схема формування прибутку

**Прибуток (збиток) від операційної діяльності** розподіляється на прибуток від основної діяльності і прибуток від іншої операційної діяльності. Складовими **прибутку від іншої операційної діяльності** є :

- прибуток від реалізації оборотних активів;
- прибуток від реалізації іноземної валюти;
- доходи від операційної оренди;
- доходи (втрати) від операційних курсових різниць;
- одержані штрафи, пені, неустойки;
- дохід від списання кредиторської заборгованості;
- відшкодування раніше списаних активів;
- одержані гранти, субсидії;
- інші доходи (втрати) від операційної діяльності.

Складовими **прибутку (збитку) від фінансових операцій** є:

- дохід (втрати) від інвестицій в асоційовані і дочірні підприємства;
- дохід (втрати) від спільної діяльності;
- дивіденди одержані;
- відсотки, одержані за облігаціями та іншими цінними паперами;
- інші доходи від фінансових операцій.

Складовими **прибутку (збитку) від іншої звичайної діяльності** є:

- прибуток (збиток) від реалізації фінансових інвестицій;

- прибуток (збиток) від реалізації основних засобів;
- прибуток (збиток) від реалізації нематеріальних активів;
- збиток від ліквідації необоротних активів;
- доходи (втрати) від неопераційних курсових різниць;
- дохід від безоплатно отриманих оборотних активів;
- уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій;
- інші доходи (втрати) від звичайної діяльності.

Складовими **прибутку (збитку) від надзвичайних подій** є:

- втрати від стихійного лиха;
- втрати від техногенних катастроф і аварій;
- відшкодування збитків від надзвичайних подій;
- інші надзвичайні доходи і витрати.

Фінансовий результат визначається за кожним видом діяльності шляхом зіставлення доходів і витрат звітного періоду. Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій призначено рахунок **79 „Фінансові результати”**.

За **кредитом** рахунку **79 „Фінансові результати”** відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за **дебетом** – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Рахунок **79 „Фінансові результати”** має такі субрахунки:

- 791** „Результат основної діяльності”;
- 792** „Результат фінансових операцій”;
- 793** „Результат іншої звичайної діяльності”;
- 794** „Результат надзвичайних подій”.

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок **44 „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”**.

При списанні фінансового результату складаються такі записи:

- ✓ на суму чистого прибутку

**Дт 79 „Фінансові результати”**  
**Кт 441 „Прибуток нерозподілений”**

- ✓ на суму чистого збитку

**Дт 442 „Непокриті збитки”**  
**Кт 79 „Фінансові результати”**

Нерозподілений прибуток поточного року відображається в рядку 350 пасиву форми №1 „Баланс підприємства”. Якщо підприємство зазнало збитків, то ця сума відображається в рядку 350 пасиву форми №1 “Баланс підприємства”, записується в дужках, що означає дію віднімання при визначенні підсумку балансу.

Для того, щоб швидко зорієнтуватися в бухгалтерських рахунках доходів, витрат, фінансових результатів кожного виду діяльності підприємства складемо узагальнювальну таблицю (таблиця 1.13).

Таблиця 1.13 - Рахунки обліку доходів, витрат, фінансових результатів залежно від виду діяльності

<b>Види діяльності</b>	Звичайна діяльності					Надзвичайна діяльність
	Операційна		Фінансова		Інвестиційна	
<i>Підвиди діяльності</i>	Основна операційна	Інша операційна				
<i>Група підвидів діяльності</i>	Основна операційна	Інша операційна				
<b>Доходи</b>	Операційні доходи		Фінансові доходи		Інші доходи	Надзвичайні доходи
<i>Група доходів</i>	Дохід (виручка) від реалізації робіт	Інші операційні доходи	Дохід від участі в капіталі	Інші фінансові доходи		
<b>Рахунки доходів</b>	<b>70</b>	<b>71</b>	<b>72</b>	<b>73</b>	<b>74</b>	<b>75</b>
<b>Витрати</b>	Витрати основної діяльності	Витрати іншої операц. діяльності	Фінансові витрати		Інші витрати	Надзвичайні витрати
<i>Група витрат</i>	Собівартість реалізації, адмін. витрати, витрати на збут	Інші операційні витрати	Фінансові витрати	Втрати від участі в капіталі		
<b>Рахунки витрат</b>	<b>90, 91, 92, 93</b>	<b>94</b>	<b>95</b>	<b>96</b>	<b>97</b>	<b>99</b>
<b>Фінансовий результат</b>	Фінансовий результат від звичайної діяльності					Фінансовий результат від надзвичайної діяльності
<i>Види фінансових результатів</i>	Фінансовий результат основної діяльності		Фінансовий результат фінансової діяльності		Фінансовий результат іншої звичайної діяльності	
<b>Рахунки фінансових результатів</b>	<b>791</b>		<b>792</b>		<b>793</b>	<b>794</b>
<i>Оподаткування прибутку</i>	Податок на прибуток від звичайної діяльності					Податок на прибуток від надзвичайних подій
<b>Рахунки обліку податку на прибуток</b>	<b>981</b>					<b>982</b>



## ???

### Контрольні запитання

- 1 Дайте визначення будівельного контракту. Хто є учасниками цього контракту?
- 2 Яка ціна вважається твердою, а яка приблизною?
- 3 В яких випадках може проводитися коригування твердої ціни?
- 4 Назвіть права і обов'язки замовника.
- 5 Які права і обов'язки у підрядника?
- 6 Назвіть види контрактів залежно від формування ціни і дайте їм характеристику.
- 7 Які спеціальні первинні документи передбачені для будівельників?
- 8 Яка відмінність застосування акта виконаних робіт від довідки?
- 9 Назвіть основні умови визнання витрат.
- 10 Які платежі не визнаються витратами і не включаються до звіту про фінансові результати?
- 11 Поясніть класифікацію витрат будівельної організації.
- 12 Суть групування витрат за елементами.
- 13 Дайте номенклатуру статей виробничої собівартості.
- 14 Розкрийте порядок формування витрат за будівельним контрактом.
- 15 Які витрати не включають до виробничої собівартості БМР?
- 16 Які рахунки використовуються для відображення витрат на виконання будівельно-монтажних робіт?
- 17 Що вважається браком у будівельному виробництві? Назвіть види браку.
- 18 На яких рахунках здійснюється бухгалтерський облік браку?
- 19 Як здійснюється облік витрат звітного періоду?
- 20 Назвіть основні принципи відображення обліку доходів.
- 21 Зазначте, за якими групами в бухгалтерському обліку класифікуються доходи.
- 22 Назвіть основні умови визнання доходу від надання послуг.
- 23 Які надходження не визнаються доходами?
- 24 Розкрийте концепцію методу поетапного виконання робіт.
- 25 Які методи визначення ступеня завершеності робіт Ви знаєте?
- 26 Який порядок визначення доходу за етап методом співвідношення фактичних витрат?
- 27 Які критерії визначення достовірності фінансового результату за будівельним контрактом з фіксованою ціною?
- 28 Які критерії визначення достовірності фінансового результату за будівельним контрактом за ціною „витрати плюс”?
- 29 Назвіть складові доходу генпідрядної організації.
- 30 Як проводяться розрахунки за виконані роботи?

- 31 На яких рахунках бухгалтерського обліку здійснюється облік доходу від реалізації будівельних робіт?
- 32 Які рахунки бухгалтерського обліку використовуються при розрахунках із замовниками та субпідрядниками?
- 33 Поясніть відображення податкових зобов'язань при розрахунках із замовниками.
- 34 Що таке аванси за будівельним контрактом? Їх відображення в бухобліку підрядника.
- 35 Поясніть особливості оподаткування довгострокових контрактів.
- 36 Розкрийте сутність проміжних рахунків.
- 37 Що таке валова заборгованість замовників і валова заборгованість замовникам за виконані роботи? Порядок їх розрахунку.
- 38 Як відображається інформація про будівельні контракти у примітках до фінансової звітності?
- 39 На яких рахунках проводиться облік фінансових результатів?
- 40 Розкрийте порядок формування чистого прибутку .
- 41 Що є складовими прибутку (збитку) від операційної діяльності?
- 42 Що є складовими прибутку (збитку) від фінансових операцій?
- 43 Що є складовими прибутку (збитку) від звичайної діяльності?
- 44 Що є складовими прибутку (збитку) від надзвичайних подій?
- 45 Як визначається фінансовий результат діяльності за звітний період?
- 46 В яких журналах чи відомостях здійснюється узагальнення даних щодо обліку витрат операційної діяльності при журнально-ордерній і при спрощеній формах обліку?
- 47 В яких журналах чи відомостях здійснюється узагальнення даних з обліку доходів, фінансових результатів при журнально-ордерній і при спрощеній формах обліку?
- 48 Як відображають суми нерозподіленого прибутку чи непокритих збитків у формі 1 „Баланс”?

## 2 ОБЛІК РОЗРАХУНКОВО-КРЕДИТНИХ ОПЕРАЦІЙ

### 2.1 Поняття і класифікація дебіторської заборгованості

*Дебіторська заборгованість* – це елемент оборотного капіталу, сума боргів, що належать підприємству від юридичних чи фізичних осіб, тобто сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Збільшення дебіторської заборгованості означає вилучення засобів з обороту.

*Дебітори* – це юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Дебіторська заборгованість, як і інші активи підприємства, не завжди підлягає відображенню в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Вона визнається *активом* і може бути відображена в балансі, якщо сума дебіторської заборгованості може бути достовірно визначена і існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод.

Величина дебіторської заборгованості визначається багатьма факторами. Їх можна поділити на внутрішні і зовнішні.

#### *Зовнішніми факторами є:*

- *стан економіки в країні* – спад виробництва збільшує розміри дебіторської заборгованості;
- *стан розрахунків в країні* – криза неплатежів призводить до зростання дебіторської заборгованості;
- *ефективність грошово-кредитної політики НБУ* – обмеження емісії викликає нестачу готівки і ускладнює розрахунки;
- *рівень інфляції* – при високій інфляції дебітори не поспішають позбавитись боргів: чим пізніше строк сплати боргу, тим менше його сума;
- *вид продукції* – якщо це сезонна продукція, дебіторська заборгованість зростає;
- *ємність ринку і ступінь його насиченості* – якщо ринок малий і насичений даним видом продукції, виникають труднощі з реалізацією.

#### *Внутрішні фактори:*

- *кредитна політика підприємства* – неправильне встановлення строків і умов надання кредитів, а також критеріїв кредитоздатності і платоспроможності клієнтів, ненадання знижок при достроковій оплаті ними рахунків, невраховані ризики можуть призвести до різкого зростання дебіторської заборгованості;
- *види розрахунків* – використання розрахунків, які гарантують платіж, скорочує розміри дебіторської заборгованості;
- *стан контролю за дебіторською заборгованістю;*

- професіоналізм менеджера, який займається управлінням дебіторською заборгованістю підприємства;
- інші фактори.

В основу управління дебіторською заборгованістю покладені два підходи:

- порівняння додаткового прибутку з витратами, що виникають при зміні політики розрахунків за реалізовану продукцію;
- порівняння і оптимізація розміру і строків погашення дебіторської і кредиторської заборгованості.

Головним *завданням управління* дебіторською заборгованістю є:

- сприяння зростанню обсягів продажів шляхом надання комерційного кредиту і тим самим зростання прибутку;
- підвищення конкурентоздатності за допомогою відстрочки платежів;
- визначення ступеня ризику неоплати рахунків покупцями;
- розрахунок прогнозованого розміру резерву сумнівних боргів;
- надання рекомендацій для роботи з фактично або потенційно неплатоспроможними покупцями.

Облік операцій з дебіторської заборгованості здійснюється на підставі господарських договорів та первинних документів, що засвідчують факт здійснення господарської операції, актів про виявлення розбіжності при прийманні товарно-матеріальних цінностей, рішень судових органів, платіжних документів, виконавчих документів, рахунків-фактур, накладних.

У відповідності з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, дебіторська заборгованість поділяється на *довгострокову та поточну*.

**Довгострокова дебіторська заборгованість** – сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після 12 місяців з дати балансу.

*Довгострокова дебіторська заборгованість* подана:

- заборгованістю за майно, що передане у фінансову оренду;
- заборгованістю, забезпеченою довгостроковими векселями;
- іншою довгостроковою заборгованістю.

Залежно від *своєчасної оплати* дебіторську заборгованість поділяють на:

- дебіторську заборгованість, термін оплати якої не настав (нормальна);
- дебіторську заборгованість, не оплачену в термін (прострочена);
- дебіторську заборгованість, за якою минув строк позовної давності (безнадійна).

Для обліку довгострокової дебіторської заборгованості призначено рахунок **16 „Довгострокова дебіторська заборгованість”**.

На рахунку **16** „Довгострокова дебіторська заборгованість” ведеться облік заборгованості за майно, що передане у фінансову оренду, довгострокових векселів виданих, видачі довгострокових позик працівникам підприємства та інші види розрахунків, що відображаються на субрахунку **163** „Інша дебіторська заборгованість”.

Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення.

**Поточною дебіторською заборгованістю** визнається та, яка виникає у ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Поточна дебіторська заборгованість поділяється на: заборгованість, яка пов’язана з реалізацією продукції, робіт, послуг; іншу дебіторську заборгованість.

У більшості випадків можна визначити два головних види поточної дебіторської заборгованості:

- дебіторська заборгованість, пов’язана з реалізацією продукції, робіт;
- дебіторська заборгованість, що не пов’язана з реалізацією продукції, робіт, послуг, а виникає внаслідок здійснення інших операцій.

Підставою для здійснення розрахунків з покупцями і замовниками є договір, в якому визначаються обов’язки сторін щодо виконання умов договору та відповідальність сторін у випадку порушення прийнятих зобов’язань.

Крім договорів обов’язковою умовою відображення операцій в бухгалтерському обліку є наявність первинних документів. На суми оплати за відвантажену продукцію, виконані роботи та надані послуги підприємство-покупець повинно отримати від постачальника розрахункові документи: накладні, рахунки-фактури, рахунки, акти прийнятих робіт, послуг, податкові накладні, товаро-транспортні накладні (ТМ-1), товарні накладні. Один примірник залишається в бухгалтерії підприємства і є підставою для виникнення дебіторської заборгованості.

Погашення заборгованості здійснюється за допомогою таких первинних документів: виписки банку, платіжних доручень, ВКО, ПКО, векселів.

Облік розрахунків із замовниками було розглянуто у підрозділі 1.5.6.

## **2.2 Облік резерву сумнівних боргів**

Доходи від продажу визнаються отриманими в момент продажу незалежно від дати оплати. За цією ж сумою доходів відображається первісна (історична) дебіторська заборгованість. Проте, слід врахувати, що не всі доходи наберуть форму активів, тобто не всі заборгованості перед підприємством будуть погашені. У зв’язку з цим, коли у підприємства

виникає безнадійна заборгованість, то вона має бути вирахована із складу доходу. Одним із способів зменшення доходу є віднесення на витрати суми безнадійної заборгованості.

У відповідності з П(С)БО 10 „Дебіторська заборгованість”, за поточною дебіторською заборгованістю за продукцію передбачено створювати резерв сумнівних боргів як частину загальної суми такої заборгованості, щодо якої існує невпевненість у її погашенні боржниками.

Створення резерву сумнівних боргів передбачається відобразити на **рахунку 38 „Резерв сумнівних боргів”**. За **кредитом** цього рахунку відображається створення резерву сумнівних боргів в кореспонденції з рахунками обліку витрат (**93 „Витрати на збут”**, **94 „Інші витрати операційної діяльності”**). За **дебетом** – списання сумнівної заборгованості в кореспонденції з рахунками дебіторської заборгованості або зменшення нарахованих резервів в кореспонденції з рахунками обліку доходів.

Рахунок **38** є регулюючим (контрактивним) до рахунку обліку дебіторської заборгованості. Завдяки цьому рахунку можна визначити чисту реалізаційну вартість дебіторської заборгованості (сальдо рахунку **36 „Розрахунки з покупцями та замовниками”** зменшити на сальдо рахунку **38 „Резерв сумнівних боргів”**).

**Чиста реалізаційна вартість** – це сума поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги за вирахуванням резерву сумнівних боргів.

Передбачено **три способи** обчислення резерву сумнівних боргів:

- виходячи з платоспроможності окремих дебіторів;
- питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації робіт;
- на основі класифікації дебіторської заборгованості.

При визначенні своєї облікової політики будівельне підприємство самостійно визначає спосіб оцінки резерву сумнівних боргів. Незалежно від способу **величина резерву сумнівних боргів** визначається як добуток суми дебіторської заборгованості за виконані роботи на коефіцієнт сумнівності. Різниця у способах полягає лише у тому, які суми дебіторської заборгованості беруть участь у розрахунку і як визначаються коефіцієнти сумнівності.

**Коефіцієнт сумнівності** показує частку дебіторської заборгованості за продукцію, щодо повернення якої у підприємства є сумніви.

**За першим методом** (розглядаємо формування резерву за міжнародним досвідом) **коефіцієнт сумнівності** визначається на основі аналізу даних дебіторської заборгованості та безнадійних боргів за конкретним підприємством в залежності від фінансового стану (платоспроможності), виходячи з даних попередніх періодів.

### **Приклад 1**

Загальна сума дебіторської заборгованості підприємства на кінець звітнього періоду складає 10000 грн. На базі даних минулих років можна зробити прогноз, що 5% із суми дебіторської заборгованості не буде оплачено. Звідси, резерв сумнівних боргів буде складати:  $10000 \cdot 0,05 = 500$  грн.

**або**

Підприємством було реалізовано продукцію на суму 20000 грн. Досвід минулих років показує, що 4% від обсягу проданої продукції може бути не оплачено. Тоді резерв сумнівних боргів буде складати  $20000 \cdot 0,04 = 800$  грн.

За **вітчизняним досвідом** резерв сумнівних боргів можливо створювати, коли:

- заборгованість не забезпечена гарантіями (векселями, заставами, угодами страхування);
- заборгованість не оплачується більше 30 днів з дати, яка обумовлена в угоді;
- підприємство подало заяву в суд про стягнення такої заборгованості.

### **Приклад 2 (з додатка до ПСБО 10)**

На 31 грудня звітнього року у складі статті „Векселі одержані” відображено вексель, виданий векселедавцем 5 березня цього звітнього року, на суму 10000 грн. за реалізовані основні засоби. Підприємству стала відомою інформація про порушення судом справи про банкрутство векселедавця.

На підставі цієї інформації погашення векселя є сумнівним. Величина сумнівних боргів на 31 грудня звітнього року за статтею „Векселі одержані” має бути визнана в сумі 10000 грн., на таку ж суму створюється резерв з включенням до витрат грудня звітнього року.

Висновки про створення резерву сумнівних боргів робляться на підставі результатів інвентаризації дебіторської заборгованості, яка була проведена відповідними спеціалістами.

Висновки повинні містити:

- дату і причини виникнення заборгованості;
- термін її погашення за умовами договору;
- відсутність гарантій погашення заборгованості;
- дату подання позовної заяви в суд про стягнення заборгованості з дебітора;
- номер і дату платіжного доручення про перерахування мита.

**За другим методом** – на основі аналізу даних підприємства за попередні роки визначають чистий дохід від реалізації робіт на умовах

наступної оплати та суму дебіторської заборгованості за роботи, що визнана безнадійною за ті ж самі роки.

**Коефіцієнт сумнівної заборгованості** показує частку суми безнадійних боргів у чистому доході від реалізації робіт на умовах наступної оплати протягом визначеного відрізка часу і розраховується за формулою:

$$Kc = ( \Sigma B_{zn} : \Sigma ЧД ),$$

де  $B_{zn}$  – безнадійна дебіторська заборгованість в обраному для спостереження періоді;

$ЧД$  – чистий дохід від реалізації робіт на умовах наступної оплати в обраному для спостереження періоді.

Наведемо приклад застосування цього методу, який наведений в додатку до П(С)БО 10.

### **Приклад 3**

За 2006 рік чистий дохід від реалізації робіт на умовах наступної оплати становить 18 000 000 грн.

Залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу на 31 грудня 2006 року становить 1000 грн.

Для спостереження підприємство обрало період за попередні три роки (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1– Визначення величини резерву сумнівних боргів на основі питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації робіт на умовах наступної оплати, грн.

<b>Рік</b>	<b>Чистий дохід від реалізації робіт на умовах наступної оплати</b>	<b>Сума дебіторської заборгованості за роботи, що визнана безнадійною</b>
2003	8 000 000	5000
2004	10 000 000	7000
2005	15 000 000	9000
<b>Разом</b>	<b>33 000 000</b>	<b>21000</b>

Коефіцієнт сумнівності дебіторської заборгованості становить 0,0006 (21000 грн. : 33000000 грн.).

Відрахування на створення резерву сумнівних боргів за 2003 рік становлять 10800 грн. (18 000 000 грн. · 0,0006 ).

Разом із залишком резерву сумнівних боргів на 31 грудня 2006 року складає 11800 грн. (10800 грн. + 1000 грн.).

Як правило, він зростає зі збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості.

**За третім методом** проводять групування дебіторської заборгованості за термінами її непогашення. Юридично встановлено термін позовної давності щодо майнових суперечок за період до трьох років, тому групувати заборгованість доцільно так:

1- 30 днів;

31 – 60 днів;



61-90 днів;  
 91-120 днів;  
 120 і більше днів.

**Коефіцієнт сумнівної заборгованості** встановлюється, виходячи з частки безнадійної дебіторської заборгованості у загальній сумі дебіторської заборгованості протягом певного відрізка часу і розраховується за формулою:

$$Kc = ( \Sigma B_{zn} : \Sigma D_{zn} ),$$

де  $B_{zn}$  – безнадійна дебіторська заборгованість відповідної групи у складі дебіторської заборгованості за роботи цієї групи на дату балансу в обраному для спостереження періоді;

$D_{zn}$  – дебіторська заборгованість за продукцію, роботи, послуги відповідної групи на дату балансу в обраному для спостереження періоді.

Наведемо приклад застосування цього методу, який наведений в додатку до П(С)БО 10.

#### **Приклад 4**

Дебіторська заборгованість за роботи на 31 грудня 2006 року становить 966 000 грн. з таким розподілом за строками її непогашення:

1 група – 700 000 грн.;  
 2 група – 240 000 грн.;  
 3 група – 26 000 грн.

Залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу на 31 грудня 2006 року становить 3020 грн.

Підприємство для спостереження обрало період за попередні три роки (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2 - Визначення резерву сумнівних боргів на основі класифікації дебіторської заборгованості, грн.

Дата балансу	Сальдо дебіторської заборгованості за роботи відповідної групи			Заборгованість, що визнана безнадійною в наступному році, у складі сальдо дебіторської заборгованості за роботи відповідної групи на кінець попереднього року		
	Група 1	Група 2	Група 3	Група 1	Група 2	Група 3
31.12. 2003	200000	50000	5000	1000	800	1000
31.12.2004	400000	70000	3000	2000	200	590
31.12.2005	600000	100000	7000	3000	1000	1410
<b>Разом</b>	<b>1200000</b>	<b>220000</b>	<b>15000</b>	<b>6000</b>	<b>2000</b>	<b>3000</b>

Коефіцієнт сумнівності відповідної групи дебіторської заборгованості становить:

- групи 1 –  $6000 : 1200000 = 0,005$ ;  
 - групи 2 –  $2000 : 2200000 = 0,009$ ;  
 - групи 3 –  $3000 : 15000 = 0,2$ .

Величина резерву сумнівних боргів на 31 грудня 2006 року має становити:  $700000 \cdot 0,005 + 240000 \cdot 0,009 + 26000 \cdot 0,2 = 10860$  грн.

При формуванні резерву його сума по кожній групі визначається добутком визначеного коефіцієнта на суму дебіторської заборгованості. Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період відображається у складі інших операційних витрат у кінці звітного періоду таким бухгалтерським записом:

***Дт 944 „Сумнівні та безнадійні борги”***

***Кт 38 „Резерв сумнівних боргів”***

Створений резерв відображається у балансі в рядку 162 і дає змогу визначити чисту реалізаційну вартість дебіторської заборгованості, що включається до підсумку балансу.

Для визначення чистої реалізаційної вартості дебіторської заборгованості в балансі необхідно сальдо рахунку **36 „Розрахунки з покупцями та замовниками”** зменшити на сальдо рахунку **38 „Резерв сумнівних боргів”**. Одночасно на суму створеного резерву зростають інші операційні витрати підприємства, що зменшує суму прибутку від операційної діяльності. В цьому випадку повністю реалізується **принцип обачності**: активи і доходи підприємства не будуть завищеними, а витрати заниженими.

При визнанні дебіторської заборгованості *безнадійною*, тобто дебіторською заборгованістю щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником (наприклад, боржник визнаний банкрутом) або за якою минув строк позовної давності, вона буде списана за рахунок резерву таким записом:

***Дт 38 „Резерв сумнівних боргів”***

***Кт 36 „Розрахунки з покупцями та замовниками”***

Суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості незалежно від видів обліковуються **на позабалансовому рахунку 071 „Списана дебіторська заборгованість”** протягом не менше як трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового стану боржника. Дебіторська заборгованість остаточно списується з субрахунку **071** після надходження суми в порядку відшкодування або у зв'язку із закінченням строку обліку такої заборгованості.

Фактична сума списаних безнадійних боргів рідко збігається з розрахунковим резервом сумнівних боргів. Якщо сума безнадійних боргів, які списуються, менша від суми нарахованого резерву, то рахунок **38 „Резерв сумнівних боргів”** буде мати кредитове сальдо на кінець звітного періоду. Якщо суми безнадійних боргів у поточному періоді більші, ніж нарахований резерв, то частина безнадійного боргу, яка

перевищує нарахований резерв безнадійних боргів, списується за рахунок витрат поточного періоду проводкою:

**Дт 944 „Сумнівні та безнадійні борги”**

**Кт 36 „Розрахунки з покупцями та замовниками”**

Якщо відшкодування заборгованості відбувається у періоді, наступному за періодом її списання, то сума поновленої дебіторської заборгованості відображається за кредитом рахунку 71 “Інший операційний доход” проводкою:

**Дт 36 „Розрахунки з покупцями та замовниками”**

**Кт 71 „Інший операційний доход”**

Одночасно сума цієї заборгованості списується з позабалансового рахунку 071 “Списана дебіторська заборгованість”.

Погашення відновленої дебіторської заборгованості грошовими коштами відображається проводкою:

**Дт 31 „Рахунки в банках”**

**Кт 36 „Розрахунки з покупцями та замовниками”**

Обліковим регістром з рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів” є журнал-ордер 3, розділ І.

### **2.3 Облік векселів отриманих**

**Векселі отримані** – це заборгованість з розрахунків з покупцями, замовниками та іншими дебіторами за відвантажену продукцію, виконані роботи і надані послуги, які забезпечені одержаними векселями.

**Вексель** – це цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов’язання особи, що видала вексель (векселедавця), сплатити певну суму при настанні установленого терміну на користь власника (векселеутримувача).

Основна функція векселя полягає в тому, що він виступає як **інструмент відстрочення платежу**.

Застосовуються два види векселів: прості та переказні.

**Простий вексель** виписується позичальником (векселедавцем) і містить нічим не обумовлене зобов’язання сплатити певну суму грошей кредиторю (векселеутримувачу).

**Переказний вексель (тратта)** виписується кредитором (векселедавцем) і містить нічим не обумовлену пропозицію постачальникові сплатити певну суму грошей третій особі.

Для обліку векселів одержаних використовуються:

**субрахунок 162 „Довгострокові векселі одержані”**

**рахунок 34 „Короткострокові векселі одержані”**.

**На субрахунку 162 „Довгострокові векселі одержані”** ведеться облік векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської

заборгованості.

*На рахунку 34 „Короткострокові векселі одержані”* ведеться облік заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, яка забезпечена векселями.

Рахунок 34 має такі субрахунки:

**341 „Короткострокові векселі, одержані в національній валюті”**

**342 „Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті”.**

*За дебетом* рахунку відображається отримання векселя за продані товари, роботи, послуги та за іншими операціями, *за кредитом* – отримання коштів у погашення векселів, погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні тощо.

При реалізації продукції, робіт, послуг на суму, забезпечену векселями, у бухгалтерському обліку робиться запис:

***Дт 34 „Короткострокові векселі одержані”***

***Кт 70 „Доходи від реалізації”, 71 „Інший операційний дохід”,  
74 „Інші доходи”***

з одночасним списанням собівартості реалізованих товарів, робіт та послуг.

Якщо підприємство відображає реалізацію продукції, робіт та послуг в обліку із пред'явленням розрахункових документів покупцями і замовниками, то при одержанні векселів необхідно зробити запис:

***Дт 34 „Короткострокові векселі одержані”***

***Кт 36 „Розрахунки з покупцями та замовниками”***

Аналогічно в бухгалтерському обліку відображаються операції, пов'язані з одержанням векселів для забезпечення інших видів дебіторської заборгованості.

Наприклад, забезпечення дебіторської заборгованості за здані в оренду приміщення векселем відображається записом:

***Дт 34 „Короткострокові векселі одержані”***

***Кт 37 „Розрахунки з різними дебіторами”***

При погашенні заборгованості, забезпеченої векселем, грошовими коштами, необхідно зробити такі записи:

***Дт 30 „Каса”, 31 „Рахунки в банках”***

***Кт 34 „Короткострокові векселі одержані”***

Розрізняють векселі відсоткові та безвідсоткові.

**Відсотковий вексель** – це вексель, на якому зазначена сума погашення та відсоток, який буде сплачено векселедержувачу за відстрочення платежу. Нарахування доходів за відсотковим векселем здійснюється в момент погашення векселя.

Сума відсотка нараховується за формулою:

***Сума відсотка = [ номінальна вартість векселя · річна ставка  
відсотка · період часу (днів) ] : 360***

При нарахуванні відсотків за векселем роблять запис:

**Дт 373 „Розрахунки за нарахованими доходами”**

**Кт 732 „Відсотки одержані”**

Суму податкових зобов'язань з ПДВ відображають записом:

**Дт 732 „ Відсотки одержані”**

**Кт 641 „Розрахунки за податками”**

На процентний дохід за векселем згідно з випискою банку роблять запис:

**Дт 311 „Поточні рахунки в національній валюті”**

**Кт 373 „Розрахунки за нарахованими доходами”**

### **Приклад 5**

Будівельна організація виконала роботи на 6 000 грн. і одержала вексель номінальною вартістю 6000 грн. за ставкою відсотка 30% на рік (із щомісячним нарахуванням) і строком на 90 днів.

Перш ніж відобразити ці операції в бухгалтерському обліку (таблиця 2.3), розраховуємо суму відсотка. Вона становитиме:

$$6000 \cdot 0,30 \cdot 90 : 360 = 450 \text{ грн.}$$

Таблиця 2.3 - Журнал господарських операцій з обліку розрахунків за векселями одержаними

Номер з/п	Первинний документ	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Акт виконаних робіт	Виконані будівельні роботи	361	703	6000
2	Податкова накладна	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	703	641	1000
3	Бухгалтерська довідка	Списано собівартість виконаних робіт	903	23	3500
4	Акт приймання-передачі, Вексель	Одержано вексель від замовників	341	361	6000
5	Розрахунок бухгалтерії	Нарахування відсотків за векселем (щомісячно до погашення) (450 : 3)	373	732	150
6	Розрахунок бухгалтерії	Відображення суми податкових зобов'язань з ПДВ	732	641	25
7	Платіжне доручення, вексель	Погашення векселя грошовими коштами	311	341 373	6000 450
8	Довідка бухгалтерії	Списано на фінансовий результат суму витрат	79	903	3500
9	Довідка бухгалтерії	Списано на фінансовий результат суму доходів	703 732	79	5000 375

Якщо підприємство отримує безвідсотковий вексель, то вартість погашення дорівнює номінальній вартості і вже включає відсотки.

Одержані векселі зберігаються підприємством самостійно або передаються на зберігання до банку. Векселі, що знаходяться на підприємстві, зберігаються в його касі нарівні з готівкою відповідно до „Порядку ведення касових операцій”.

Якщо одержані підприємством векселі здаються на збереження до банку, то в регістрах аналітичного обліку робиться помітка про відповідний документ, одержаний від банку. Оплата банку – винагорода за послуги із зберігання векселів - відноситься на рахунок **94 „Інші витрати операційної діяльності”**.

Вексель можна продати банку за грошові кошти. Продаж отриманих векселів фінансовим установам та банкам називається **дисконтуванням** (врахуванням) векселя. Банк купує вексель зі знижкою, сума дисконту, що підлягає утриманню на користь банку, розраховується за формулою:

$$D = S_p \cdot [(k \cdot i) : (100 \cdot n)],$$

де  $D$  – сума дисконту;

$S_p$  – сума погашення векселя, яка складається з номінальної вартості векселя і нарахованих за ним відсотків;

$k$  – кількість днів з дня врахування до дня платежу за векселем;

$i$  – дисконтна ставка;

$n$  – кількість днів у році.

Продаж векселя дає можливість векселедержувачу раніше отримати гроші за реалізовані товари та утворює умовне зобов'язання перед третьою стороною. Це означає, що векселедержувач бере на себе зобов'язання щодо сплати за векселем третій стороні, якщо вексеодавець не зможе вчасно його погасити.

Умовні забезпечення обліковуються на **позабалансовому рахунку 05 „Гарантії та забезпечення надані”** і розкриваються підприємством в „Примітках до фінансових звітів”.

Обліковим регістром з рахунку **16 „Довгострокова дебіторська заборгованість”** та **34 „Короткострокові векселі одержані”** є журнал-ордер 3, розділ І. Аналітичний облік на субрахунку **162** та рахунку **34** ведеться за кожним одержаним векселем (відомість 3.4 аналітичного обліку векселів ж.о. № 3).

## 2.4 Облік розрахунків з підзвітними особами

**Підзвітними особами** вважаються працівники підприємства, які одержали гроші (аванси) у підзвіт для проведення операційно-господарських витрат, а також на службові відрядження.

Видача під звіт грошових коштів підзвітним особам та строки і порядок їх звіту перед підприємствами регламентуються „Порядком ведення касових операцій у національній валюті України”.

Для обліку підзвітних сум у бухгалтерському обліку використовується **субрахунок 372 „Розрахунки з підзвітними особами”**.

За **дебетом** субрахунку обліковуються суми, видані під звіт, що відображається таким записом:

**Дт 372 „Розрахунки з підзвітними особами”**

**Кт 30 „Каса”**

За **кредитом** – суми, які підтверджені звітами та документами, а також повернені невикористані суми. Придбання товарно-матеріальних цінностей за рахунок підзвітних сум відображається так:

**Дт 20 „Виробничі запаси”, 22 „Малацінні та швидкозношувані предмети”, 28 „Товари”**

**Кт 372 „Розрахунки з підзвітними особами”**

Витрати, оплачені з підзвітних сум і затверджені керівником, в межах норм списуються на **рахунки витрат** проводкою:

**Дт 23 „Виробництво”, 91 „Загальновиробничі витрати”,**

**92„Адміністративні витрати”, 93 „Витрати на збут”,**

**94 „Інші витрати операційної діяльності”**

**Кт 372 „Розрахунки з підзвітними особами”**

Якщо підзвітна особа перевитратила встановлені норми, але на відшкодування цієї суми є згода керівника, то в бухгалтерському обліку ця операція відображається проводкою:

**Дт 977 „Інші витрати звичайної діяльності”**

**Кт 372 „Розрахунки з підзвітними особами”**

Повернуті в касу залишки невикористаних сум списуються з підзвітних осіб проводкою:

**Дт 30 „Каса”**

**Кт 372 „Розрахунки з підзвітними особами”**

Підставою для видачі коштів в підзвіт при відрядженні є наказ підприємства про направлення працівника у відрядження з видачею йому відповідного посвідчення. Суму авансу на відрядження, що видається в підзвіт, визначають на підставі попереднього розрахунку. При видачі коштів в підзвіт на господарські потреби необхідно мати розпорядження керівника.

### **Приклад 6**

Будівельна організація направляє головного бухгалтера на курси підвищення кваліфікації до ВУЗу, розташованого у м. Києві, терміном на 25 днів. Вартість навчання 1800 грн. (без ПДВ) перерахували із банківського рахунка підприємства. Після закінчення курсів він отримав свідоцтво.

Працівникові видали аванс на відрядження в сумі 3500 грн. Після прибуття з відрядження до бухгалтерії подано авансовий звіт з документами, які підтверджують витрати. Згідно зі звітом витрати склали 3355 грн., а саме:

- добові витрати – 625 грн. (25 грн/добу x 25 діб);
- оплата проїзду – 30 грн (у т. ч. ПДВ – 4 грн – сума умовна, оскільки до вартості входять страхові та комісійні збори);
- проживання в готелі – 2700 грн (у т.ч. ПДВ – 450 грн.).

Залишок виданого авансу на витрати на відрядження повернуто до каси будівельної організації.

Кореспонденцію рахунків відобразимо в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 - Журнал господарських операцій з обліку розрахунків з підзвітними особами

Номер з/п	Первинний документ	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Платіжне доручення	Перераховано передоплату навчальному закладу за підвищення кваліфікації	371	311	1800
2	Наказ, ВКО	Видано працівнику аванс на відрядження	372	301	3500
3	Авансовий звіт	Списання витрат на відрядження	92	372	2901
		Включено до податкового кредиту суму ПДВ, сплачену за вартістю проїзних квитків та рахунку готелю	641	372	454
4	ПКО	Повернуто залишок авансу до каси	301	372	145
5	Рахунок	Списано вартість навчання до витрат поточного періоду	92	631	1800
6	Довідка бухгалтерії	Закриваємо розрахунки з навчальним закладом	631	371	1800
7	Довідка бухгалтерії	Списано на фінансовий результат адміністративні витрати	791	92	4701

Якщо підзвітна особа не надала звіти і необхідні виправдні документи у встановлені строки або не повернула в касу залишки невикористаних сум авансів, бухгалтерія має право утримати таку заборгованість з нарахованої заробітної плати в порядку, встановленому чинним законодавством, що відображається такою проводкою:

**Дт 661 „Розрахунки з оплати праці”**

**Кт 372 „Розрахунки з підзвітними особами”**

Аналітичний облік на субрахунку 372 „Розрахунки з підзвітними особами” ведеться по кожній підзвітній особі та кожному отриманому авансу окремо. Сальдо субрахунку 372 може бути як дебетовим, так і кредитовим. У балансі сальдо із субрахунку відображається розгорнуто: *дебетове сальдо* – у складі оборотних активів у рядку 210 „Інша поточна дебіторська заборгованість”, *кредитове сальдо* – у складі поточних зобов’язань у рядку 610 „Інші поточні зобов’язання”.



## 2.5 Облік розрахунків з постачальниками

Розрахунки з постачальниками здійснюються на основі укладених договорів, у яких визначається найменування товарів, кількість, ціна, терміни і спосіб поставки, порядок розрахунків тощо. Якщо товари, роботи послуги купляються з відстроченням платежу, то це є *купівлею в кредит*. Такі операції призводять до виникнення кредиторської заборгованості, яка в бухгалтерському балансі відображається як рахунки до сплати.

**Постачальники** – це юридичні або фізичні особи, які здійснюють постачання товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) або надають послуги, виконують роботи (поточний і капітальний ремонт основних засобів тощо).

Постачальник на відвантажену продукцію виписує товарні та платіжні документи, передає їх до банку і направляє покупцю.

При отриманні ТМЦ із складу постачальника покупець зобов'язаний пред'явити довіреність та документ, що засвідчує його особу. При відпуску цінностей зі складу постачальником виписується накладна, у якій зазначається номер довіреності та дата її видачі. Також можуть виписуватися рахунки-фактури, рахунки. Якщо постачальник є платником ПДВ, він виписує покупцю ще й податкову накладну.

Підставою для оприбуткування та оплати придбаного товару також є документ, що підтверджує його якість.

При виявленні недостачі або дефекту товарів приймання не припиняється, а складається рекламацийний акт.

При наданні послуг, виконанні робіт підставою для здійснення розрахунків є підписаний замовником акт виконаних робіт, наданих послуг, товарно-транспортна накладна.

Розрахункові документи, які надає підприємство-постачальник покупцю на суму оплати за отриману продукцію, виконані роботи, надані послуги повинні бути акцептовані.

**Акцепт** розрахункових документів – це напис уповноваженої особи на рахунку, який засвідчує згоду прийняти рахунок до платежу.

Заборгованість перед постачальниками може сплачуватися шляхом безготівкових або готівкових розрахунків. Так, безготівкові розрахунки можуть здійснюватися між підприємствами за допомогою: платіжних доручень, платіжних вимог-доручень, чеків, акредитивів, векселів, платіжних вимог, інкасових доручень (розпоряджень).

Якщо розрахунок з постачальником проводиться готівкою, то документальним підтвердженням цього буде: чек ЕККА, квитанція до прибуткового касового ордера або копія чека з відміткою “сплачено”.

Підставою для обліку імпортованих товарів та їх руху є документи інофірми-постачальника, транспортно-експедиційних компаній з навантажувально-розвантажувальних і транспортних послуг, документи на

послуги із зберігання товару, розрахункові документи про сплату мита, зборів і податків.

В бухгалтерському обліку розрахунки з постачальниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги ведуться на **рахунку 63** „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”. За **кредитом** цього рахунку відображається заборгованість за одержані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, а за **дебетом** – її погашення, списання тощо.

Товарно-матеріальні цінності купуються за договірними цінами. До складу договірної ціни обов’язково включаються суми податку на додану вартість (ПДВ), тобто при оприбуткуванні товарів, матеріалів на склади та відображенні виконаних робіт, отриманих послуг необхідно договірну ціну зменшувати на суму ПДВ (1/6 ціни) і бухгалтерські записи проводити за обліковими цінами за допомогою таких проводок:

**Дт 20,22,23,24,25,28,91,92,93,94**

**Кт 63** „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”  
одночасно на суму ПДВ :

**Дт 64** „Розрахунки за податками й платежами”

**Кт 63** „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”

Суми податку на додану вартість згідно із податковим законодавством України відшкодовуються платнику (покупцю) з бюджету при наявності податкової накладної, тобто у підприємства-покупця виникає **податковий кредит**, який в бухгалтерському обліку **відображається за дебетом субрахунку 641** „Розрахунки за податками” (аналітичний рахунок „Розрахунки з ПДВ”) у кореспонденції з рахунками:

**класу 6** „Поточні зобов’язання” – у випадках одержання сировини, матеріалів, товарів, інших товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів, виконання робіт, послуг до оплати їх вартості;

**644** „Податковий кредит” – у випадках попередньої, до одержання сировини, матеріалів, товарів, інших матеріальних цінностей, нематеріальних активів, виконання робіт, послуг, оплати їх вартості. Після одержання сировини, матеріалів, товарів, інших матеріальних цінностей, вартість яких сплачена раніше, дебетується субрахунок **644** „Податковий кредит” у кореспонденції з кредитом рахунків класу 6 „Поточні зобов’язання”.

Розглянемо на прикладі відображення в бухгалтерському обліку суми податкового кредиту з ПДВ у випадку, коли **першою подією** на підприємстві є **отримання матеріалів** для виробництва, потім перерахування грошових коштів за матеріали.

### **Приклад 7**

Підприємство закупило сировину на суму 18000 грн. Бухгалтерські записи на цьому підприємстві мають бути такими (таблиця 2.5):

Таблиця 2.5 - Відображення податкового кредиту щодо ПДВ при отриманні матеріалів з подальшою їх оплатою

Номер з/п	Первинний документ	Зміст операції	Сума, грн.	Дт	Кт
1	Рахунок-фактура	Акцептовано рахунок за отриману сировину	15000	<b>201</b>	<b>631</b>
2	Податкова накладна	Відображено суму податкового кредиту	3000	<b>641</b>	<b>631</b>
3	Платіжне доручення, виписка банку	Перераховано постачальнику кошти за сировину	18000	<b>631</b>	<b>311</b>

В укладеному з постачальником договорі може бути передбачено попередню оплату за товарно-матеріальні цінності.

Для обліку розрахунків за авансами, виданими іншим підприємствам, використовується **субрахунок 371** „Розрахунки за виданими авансами”.

**Видані аванси** – це грошова сума або інша майнова цінність, що видається або перераховується в рахунок майбутніх платежів за виконання робіт, передачу майна, надані послуги та ін.

За **дебетом** цього субрахунку обліковуються суми виданих авансів, а також суми, сплачені за рахунками за виконані роботи по проміжних рахунках.

Сплата постачальникам авансових платежів відображається такими записами:

- на всю суму авансу

**Дт 371 „Розрахунки за виданими авансами”**

**Кт 30 „Каса”, 31 „Розрахунки в банках”**

- на суму щодо права на податковий кредит

**Дт 641 „Розрахунки за податками”**

**Кт 644 „Податковий кредит”**

Після оплати поставлених матеріальних цінностей та закінчених робіт зарахована сума авансів відображається у покупця записами:

- на суму авансу

**Дт 63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”**

**Кт 371 „Розрахунки за виданими авансами”**

- на суму отриманих матеріалів без ПДВ

**Дт 20 „Виробничі запаси”**

**Кт 63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”**

- на суму податкового кредиту щодо ПДВ

**Дт 644 „Податковий кредит”**

**Кт 63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”**

За сумами претензій, пред'явлених постачальникам і підрядникам, суму авансів списують проводкою:

***Дт 374 „Розрахунки за претензіями”***

***Кт 371 „Розрахунки за виданими авансами”***

Раніше видані, але не повернуті аванси, відображають як сумнівні борги такою проводкою:

***Дт 944 „Сумнівні та безнадійні борги”***

***Кт 371 „Розрахунки за виданими авансами”***

Авансові платежі постачальникам та іншим підприємствам оформляють платіжними дорученнями, в яких міститься посилання на укладений договір.

### ***Приклад 8***

Розглянемо попередній приклад, але за умови, що ***першою подією*** буде ***перерахування грошових коштів*** постачальникам сировини, а потім її надходження на склади підприємства-покупця, то бухгалтерські записи будуть такі (таблиця 2.6):

Таблиця 2.6 - Відображення податкового кредиту з ПДВ при попередній оплаті за матеріали

Номер з\п	Первинний документ	Зміст операції	Сума	Дт	Кт
1	Платіжне доручення, виписка банку	Перераховано аванс постачальникам під поставку матеріалів	18000	<b>371</b>	<b>311</b>
2	Податкова накладна	Відображено право на податковий кредит з ПДВ	3000	<b>641</b>	<b>644</b>
3	Накладна	Отримано матеріали від постачальника	15000	<b>201</b>	<b>631</b>
		Відображення суми податкового кредиту щодо ПДВ	3000	<b>644</b>	<b>631</b>
4	Бухгалтерська довідка	Погашена заборгованість постачальника (зарахування передоплати)	18000	<b>631</b>	<b>371</b>

Якщо при надходженні товарно-матеріальних цінностей виявлено недостачу понад норму природного убутку або виявлена невідповідність цін, що обумовлені договором, арифметичні помилки, то роблять такий запис:

***Дт 374 „Розрахунки за претензіями”***

***Кт 631 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”***

У разі закінчення строків позовної давності кредиторська заборгованість буде віднесена на доходи шляхом зменшення зобов'язань:

***Дт 631 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”***

***Кт 717 „Дохід від списання кредиторської заборгованості”***

Обліковим регістром за субрахунком **63** “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” є журнал-ордер 3, розділ І.

Аналітичний облік розрахунків з постачальниками та підрядниками ведеться окремо за кожним постачальником та підрядником у розрізі кожного документа (рахунку) на оплату у відомості 3.3.

Залишок заборгованості за розрахунками з постачальниками та підрядниками відображається в розділі IV пасиву балансу у складі поточних зобов'язань по рядку 530.

## **2.6 Облік розрахунків за претензіями**

**Претензія** – це вимога кредитора до боржника про добровільне врегулювання суперечок, пов'язаних з порушенням його майнових прав та інтересів.

Виникнення розрахунків за претензіями на підприємстві пов'язані з нестачею товарів при постачанні, отриманням товарів невідповідної якості, помилковим списанням банком грошових коштів з розрахункового рахунку та ін. Розрахунки за претензіями обліковуються на субрахунку **374** „Розрахунки за претензіями”. За **дебетом** субрахунку обліковуються суми пред'явлених підприємством претензій:

- за виявлені при перевірці в рахунках постачальників невідповідності цін і тарифів, передбачених договорами, арифметичні помилки;
- при виявленні нестач при постачанні;
- за неякісно поставлені запаси, які не відповідають вимогам договору;
- з втрат від простоїв автотранспорту та браку з вини постачальників.

Усі зазначені вище події відображаються в бухгалтерському обліку такими записами:

***Дт 374 „Розрахунки за претензіями”***

***Кт 63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”***

Якщо завищення цін або арифметичні помилки виявились після здійснення записів на рахунках обліку товарно-матеріальних цінностей або витрат за цінами, вказаними постачальниками, то у такому випадку роблять запис:

***Дт 374 „Розрахунки за претензіями”***

***Кт 20 „Виробничі запаси”***

Також за дебетом відображають розрахунки по штрафам, пенях та неустойках, які стягуються з постачальників та замовників за невиконання договірних зобов'язань, у розмірах, обумовлених договором або присуджених арбітражним судом. У бухгалтерському обліку це відображається записом:

***Дт 374 „Розрахунки за претензіями”***

***Кт 715 „Одержані штрафи, пені, неустойки”***

Помилково списані грошові кошти з розрахункових рахунків підприємств установами банків відображають записом:

*Дт 374 „Розрахунки за претензіями”*

*Кт 31 „Рахунки в банках”*

При порушенні умов договорів поставок розрахунки за претензіями щодо виданих авансів відображають записом:

*Дт 374 „Розрахунки за претензіями”*

*Кт 371 „Розрахунки за виданими авансами”*

За *кредитом* субрахунку *374* відображається списання сум претензій у кореспонденції з рахунками:

*грошових коштів* - при зарахуванні претензійних сум

*Дт 30 „Каса”, 31 „Розрахунки в банках”*

*Кт 374 „Розрахунки за претензіями”*

*витрат* – якщо постачальники відмовляються від претензійних сум або суд відхиляє претензії

*Дт 949 „Інші витрати операційної діяльності”*

*Кт 374 „Розрахунки за претензіями”*

Суми претензій, які відхиляються арбітражним судом та не будуть відшкодовані, повертаються на рахунки, з яких вони були списані.

Підставою для запису операцій на рахунку *374* є акти приймання вантажу, рішення судових органів (арбітражу), письмова угода постачальника на пред’явлені претензії, виписки установ банку на суми, що надійшли в порядку задоволення претензій.

Розглянемо приклад, коли при прийманні матеріалів установлено нестачу з вини постачальника.

### **Приклад 9**

Підприємство „Будівельник” оплатило вартість будівельних матеріалів – 33000 грн. Отримано податкову накладну від постачальника. При отриманні матеріалів виявлено нестачу на суму 3000 грн. За згодою сторін постачальник повернув на банківський рахунок підприємства вартість матеріалу, якого не вистачає, - 3000 грн., виписав розрахунок коригування сум ПДВ (додаток до податкової накладної). Відобразимо господарські операції в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 - Журнал господарських операцій з обліку розрахунків за претензіями

Номер з/п	Первинний документ	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6
1	Платіжне доручення	Перераховано передоплату постачальнику за будівельні матеріали	<b>371</b>	<b>311</b>	33000
2	Податкова накладна	Відображення права на податковий кредит щодо ПДВ	<b>641</b>	<b>644</b>	5500

Продовження таблиці 2.7

1	2	3	4	5	6
3	Прибуткова накладна, акт про приймання матеріалів	Отримання матеріалів	<b>205</b>	<b>631</b>	25000
		Відображення суми податкового кредиту щодо ПДВ	<b>644</b>	<b>631</b>	5000
4	Довідка бухгалтерії	Зарахування передоплати	<b>631</b>	<b>371</b>	33000
5	Претензія	Пред'явлення претензії постачальнику ( на суму нестачі з ПДВ)	<b>374</b>	<b>631</b>	3000
6	Довідка бухгалтерії, виписка банку	Відшкодування постачальником нестачі за претензією	<b>311</b>	<b>374</b>	3000
7	Додаток до податкової накладної	Коригування суми податкового кредиту (методом „червоне сторно”)	<b>641</b>	<b>644</b>	(500)

Суми пред'явлених, але не визнаних платниками претензій, на рахунках бухгалтерського обліку не відображаються.

Аналітичний облік розрахунків за претензіями ведеться за кожним дебітором окремо.

## 2.7 Облік розрахунків векселями виданими

Бухгалтерський облік вексельного обігу враховує подвійну природу цього фінансового інструменту. З одного боку, він є борговим зобов'язанням і використовується для розрахунків за товари, роботи, послуги, з іншого – цінним папером, придбаним за гроші. Як останній вексель відноситься до об'єктів інвестування і відображається у складі фінансових інвестицій. В Україні вексельний обіг має переважно товарний характер і тому при розрахунках необхідно дотримуватися певних умов, які передбачені законом України „Про обіг векселів в Україні” від 05.04.2001р. № 2374-III. Згідно з названим Законом при видачі (передачі) векселя відповідно до договору *припиняються грошові зобов'язання з платежу за цим договором і виникають грошові зобов'язання з платежу за векселем.*

Векселі видаються на забезпечення поставок, у результаті яких у підприємства виникла заборгованість перед постачальниками за надані товари, роботи, послуги. Відповідно до вексельного права видача векселя погашає кредиторську заборгованість перед постачальниками, тобто замінює цю кредиторську заборгованість вексельним зобов'язанням, тобто зобов'язанням погасити вексель у визначений термін.

Вексельні бланки купуються підприємствами в комерційних банках України. Під час придбання вексельних бланків покупці в обов'язковому порядку, крім вартості бланку, сплачують державне мито за кожен бланк у розмірі 10 відсотків від неоподаткованого мінімуму доходів громадян, якщо інше не передбачено законодавством України, яке відносять на інші витрати операційної діяльності (рахунок **949**).

Витрати на сплату держмита і придбання вексельних бланків відносять до складу валових витрат, а суму ПДВ, сплачену при купівлі вексельного бланка, підприємство має право включити до складу податкового кредиту.

Бланки векселів є бланками суворої звітності, для їх обліку використовують **позабалансовий рахунок 08** „Бланки суворого обліку”.

Вексельне право чітко обумовлює вексельні реквізити. Відсутність одного з них у векселі позбавляє цей документ вексельної сили, інші умови вважаються ненаписаними. Передача векселя векселедавцем векселедержателю здійснюється за допомогою акта приймання-передачі. Векселедержателю для одержання векселя необхідно пред'явити векселедавцю довіреність.

Векселі можуть видаватися:

- на строк більше одного року або тривалості операційного циклу – **довгострокові векселі**;
- на строк менше одного року або тривалості операційного циклу – **короткострокові векселі**.

Якщо, у векселі не обумовлений час, вважається, що він повинен бути пред'явлений до платежу протягом року від дати складання.

В підрозділі 2.3 було відмічено, що векселі можуть бути відсотковими і безвідсотковими. Розділення векселів на відсотковий і безвідсотковий носить умовний характер. За природою всі векселі відсоткові, тому що обслуговують комерційний кредит, який завжди платний.

Облік розрахунків з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за інші операції, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточним зобов'язанням ведеться на **рахунку 51** „Довгострокові векселі видані”. За **кредитом** цього рахунку відображається видача векселя на забезпечення за одержані матеріальні цінності, послуги, виконані роботи та за іншими операціями, за **дебетом** – погашення заборгованості, забезпеченої виданим векселем.

Облік короткострокових векселів, тобто векселів, що забезпечують заборгованість постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам терміном менше 12 місяців ведеться **на рахунку 62** „Короткострокові векселі видані”. Аналітичний облік ведеться за кожним виданим векселем та за строками їх погашення.



Видача векселя для забезпечення заборгованості відображається проводкою:

**Дт 63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”**

**Кт 62 „Короткострокові векселі видані”**

Погашення раніше виданого векселя:

**Дт 62 „Короткострокові векселі видані”**

**Кт 311 „Поточні рахунки в національній валюті”**

шляхом надання банку платіжного доручення та анулювання раніше виданого векселя. Щоб зрозуміти бухгалтерський облік бланків, розглянемо приклад.

### **Приклад 10**

Будівельна фірма придбала у підприємства „Будмакс” будівельні матеріали на суму 36000 грн. з видачею простого векселя на строк три місяці. Напередодні вона придбала у банку 10 бланків векселів за ціною 1,2 грн. за один бланк. Типові бухгалтерські проведення відобразимо в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 - Облік придбання бланків векселів

Номер з/п	Первинний документ	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Платіжне доручення, заявка	Перераховано грошові кошти банку на придбання 10 вексельних бланків	377	311	12
2	Податкова накладна	Відображення права на податковий кредит щодо ПДВ	641	644	2
3	Платіжне доручення	Сплачено державне мито	641/м	311	17
4	Рахунок	Віднесено на витрати державне мито	949	641/м	17
5	Виписка банку	Оприбутковані бланки векселів	209	377	10
		Списання податкового кредиту щодо ПДВ	644	377	2
6	Бухгалтерська довідка	Відображено вартість вексельних бланків у позабалансовому обліку	08	-	12
7	Накладна	Виписано один вексельний бланк	949	209	1
8	Бухгалтерська довідка	Списано із позабалансового обліку використаний вексельний бланк	-	08	1,2
9	Товарно-транспортна накладна	Оприбутковано будівельні матеріали від підприємства „Будмакс”	205	631	30 000
10	Податкова накладна	Відображення суми податкового кредиту з ПДВ	641	631	6000
11	Вексель	Передано вексель підприємству „Будмакс”	631	621	36000
12	Платіжне доручення, вексель	Після закінчення терміну пред’явлено підприємством „Будмакс” вексель до оплати. Проведено погашення виданого векселя будівельною фірмою	621	311	36000

Обліковим регістром з рахунків **51** та **62** є журнал-ордер 3, розділ I та відомість 3.4 аналітичного обліку векселів.

## 2.8 Бухгалтерський облік кредитних операцій

Оскільки власний капітал в періоди сприятливої кон'юнктури ринку не може забезпечити необхідного додаткового обсягу активів, то підприємству для фінансового розвитку необхідно на оборотній основі залучати грошові кошти або інші матеріальні цінності, тобто звертатися до позикового капіталу. Всі форми позикового капіталу, що використовуються підприємством, є його фінансовими зобов'язаннями, які належать до погашення у передбачені строки.

Одним з джерел фінансових ресурсів при виникненні тимчасової потреби підприємства в додаткових оборотних коштах є кредит. За своєю економічною природою **кредит** є зобов'язанням підприємства, тобто заборгованістю, яка виникла в результаті минулих подій, і погашення якої в майбутньому призведе до зменшення ресурсів підприємства, що містять у собі економічні вигоди.

За видами кредит можна поділити на:

- банківський;
- комерційний;
- державний;
- лізинговий.

**Банківський кредит** – це економічні відносини, що виникають між кредитором (банком) і позичальником (юридичними та фізичними особами) з приводу одержання останніми грошових коштів у тимчасове користування на певних умовах зі сплатою відсотка.

Кредитні взаємовідносини регламентуються на підставі кредитних угод, що укладаються між банком і підприємством в письмовій формі. **Кредитна угода** – це договір, який визначає права та обов'язки обох сторін у зв'язку з видачею кредиту, і які не можуть бути змінені в односторонньому порядку.

За кредитним договором банк бере на себе зобов'язання надати у розпорядження позичальника на узгоджений термін певну суму коштів, а позичальник бере на себе зобов'язання використати кошти на цілі, обумовлені договором, повернути банку основну суму боргу і відсотки в узгоджений строк, а також сплатити збори і комісійні, пов'язані з отриманням кредиту.

Забороняється надання кредитів на:

- покриття збитків господарської діяльності позичальника;
- формування та збільшення статутного капіталу господарських товариств;

- придбання цінних паперів будь-яких підприємств.

**Комерційний кредит** – це економічні кредитні відносини, які виникають між окремими підприємствами.

**Державний кредит** – це економічні кредитні відносини між державою та суб'єктами господарювання.

**Лізинговий кредит** – це стосунки між суб'єктами господарювання, які виникають за орендування майна (майновий кредит або лізинг-кредит).

Банківський та державний кредити надаються підприємствам у грошовій формі, лізинговий та комерційний – у товарній.

В Україні кредитні послуги у вигляді *факторингу* (система фінансування, за умовами якої придбаваються права вимагати виплату за фінансовими зобов'язаннями) надають тільки комерційні банки.

З метою зменшення ступеня ризику банк вимагає від позичальника надання *забезпечення кредиту*. Забезпеченнями кредиту можуть бути: *застава, поручництво, гарантія* та інші форми зобов'язань, прийняті у банківській практиці. Для більшої надійності зазначених видів забезпечення кредиту може укладатися тристороння угода: банк – гарант (поручитель, страхова організація) – позичальник.

Найбільш поширеним видом забезпечення є *застава*. Предмет застави має бути застрахованим на користь банку, а договір застави – завірений нотаріусом. Позичальник повинен утримувати предмет застави в доброму стані і не має права передавати його в оренду або реалізувати без письмової згоди банку.

Форми і види кредитів визначені Положенням Національного банку України „Про кредитування”, відповідно до якого кредити, що видаються банками, за строками користування поділяються на:

- короткострокові – до 1 року;
- середньострокові – до 3 років;
- довгострокові – понад 3 роки.

Об'єктами довгострокового банківського кредитування можуть бути капітальні витрати на реконструкцію, модернізацію та розширення діючих основних фондів, на нове будівництво, на приватизацію та інше.

Підприємства можуть отримати різноманітні види кредитів та послуги кредитного характеру.

**Строковий кредит** – це кредит, який надається повністю негайно після укладення кредитної угоди. Погашається він або періодичними внесками, або одноразовим платежем у кінці терміну.

**Кредитна лінія** – це згода банку надати кредит протягом певного періоду часу в розмірах, які не перевищують заздалегідь обумовленої суми. Кредитна лінія відкривається, як правило, на рік, але її можна відкрити й на коротший період. Протягом строку дії кредитної лінії підприємство може будь-коли одержати позичку без додаткових переговорів з банком та інших формальностей.

Надійному підприємству банк може надати короткостроковий кредит понад залишок його коштів на поточному рахунку в межах заздалегідь обумовленої суми шляхом дебетування його рахунку. Такий кредит називається **овердрафтом**.

Для підприємств, які інтенсивно використовують векселі, можуть користуватись позикою, що видається під заставу векселів. Векселі приймаються (депонуються) як забезпечення не за їхньою повною вартістю, а за 60-90% їхнього номіналу залежно від кредитоспроможності підприємства.

**Кредит під облік векселів (обліковий кредит)** – це короткостроковий кредит, який банківська установа надає пред'явнику векселів, обліковуючи (скуповуючи) їх до настання строку виконання зобов'язань за ними і сплачуючи пред'явнику номінальну вартість векселів за мінусом дисконту.

Розмір та термін дії вексельного кредиту залежить від строку пред'явленого векселя. Термін, на який видається вексель, не може перевищувати 90 днів.

Облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами, що не є поточними зобов'язаннями, ведеться на **рахунку 50 „Довгострокові позики”**. За **кредитом** цього рахунку відображаються суми одержаних довгострокових позик, а також переведення їх до складу короткострокових (відстрочених) позик, за **дебетом** – погашення заборгованості за ними та переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.

При відображенні в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з довгостроковими позиками, необхідно враховувати, що частина довгострокової позики, яка підлягає погашенню в терміни до 12 місяців, списується на **рахунок 61 „Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями”**, тобто на даному рахунку буде відображатися та частина суми довгострокового кредиту, яка згідно з кредитним договором підлягатиме погашенню протягом 12 місяців з дати балансу.

Так, отримана на поточний рахунок довгострокова позика банку буде відображена так:

**Дт 311 „Поточні рахунки в національній валюті”**

**Кт 501 „Довгострокові кредити банків у національній валюті”**

Переведення частини довгострокової заборгованості у поточну:

**Дт 50 „Довгострокові позики”**

**Кт 61 „Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями”**

Надходження коштів на рахунок супроводжується отриманням підприємством виписки банку, а погашення кредиту відбувається при наданні в банк платіжного доручення.

Облік нарахованих відсотків, зокрема, за використання коштів, отриманих у кредит, ведеться на **субрахунку 684 „Розрахунки за**

нарахованими відсотками”, а на субрахунку 951 „Відсотки за кредит” ведеться облік нарахованих відсотків, пов’язаних з нарахуванням і сплатою відсотків тощо за користування кредитами банків.

Так, нараховані відсотки за отриманий кредит відображаються бухгалтерською проводкою:

***Дт 951 „ Відсотки за кредит”***

***Кт 684 „Розрахунки за нарахованими відсотками”***

Відсотки за користування кредитом нараховуються щомісячно і відображаються у складі фінансових результатів, тобто нараховані відсотки за отриманий кредит списуються так:

***Дт 792 „Результат фінансових операцій”***

***Кт 951 „ Відсотки за кредит”***

а погашення заборгованості перед банком за:

- нарахованими відсотками

***Дт 684 „Розрахунки за нарахованими відсотками”***

***Кт 311 „Поточні рахунки в національній валюті”***

- довгостроковими позиками

***Дт 50 „Довгострокові позики”***

***Кт 311 „Поточні рахунки в національній валюті”***

- поточної частини довгострокової заборгованості

***Дт 61 „Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями”***

***Кт 311 „Поточні рахунки в національній валюті”***

Найчастіше позики погашаються постійними періодичними виплатами (щорічними, щоквартальними, щомісячними тощо), які включають відсотки і суму погашення основного боргу.

### ***Приклад 11***

Будівельна фірма отримала в січні поточного року у комерційному банку кредит на фінансування об’єкта основних засобів у сумі 4500 000 грн. на три роки під 20% річних. Основна частина боргу погашається щорічно рівними частинами. Відсотки нараховуються щорічно на непогашену суму щодо основної суми кредиту.

Конкретизуємо умови погашення у графіку (таблиця 2.9).

Таблиця 2.9 - Графік погашення позики, грн.

<b>Рік</b>	<b>Погашення позики</b>	<b>Відсотки за рік</b>	<b>Щорічний платіж</b>	<b>Заборгованість на кінець року</b>
1	1 500 000	900 000	2 400 000	3 000 000
2	1 500 000	600 000	2 100 000	1 500 000
3	1 500 000	300 000	1 800 000	0
<b>Усього</b>	<b>4 500 000</b>	<b>1 800 000</b>	<b>6 300 000</b>	

Відобразимо господарські операції в бухгалтерському обліку (таблиця 2.10).

Таблиця 2.10 - Облік довгострокових кредитів банків

Номер з/п	Первинний документ	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Договір позики, виписка банку	Отримано на поточний рахунок довгострокову позику банку	<b>311</b>	<b>501</b>	4500000
2	Бухгалтерська довідка	Довгострокові зобов'язання щодо основної суми кредиту переведено до складу поточних зобов'язань	<b>501</b>	<b>611</b>	1500000
3	Договір позики, розрахунок бухгалтерії	Нарахування відсотків за користування банківським кредитом	<b>951</b>	<b>684</b>	900000
4	Довідка бухгалтерії	Відображено відсотки за використання позики у складі фінансових результатів	<b>792</b>	<b>951</b>	900000
5	Платіжне доручення, виписка банку	Сплачено відсотки за кредит	<b>684</b>	<b>311</b>	900000
		Погашено частину основної суми кредиту	<b>611</b>	<b>311</b>	1500000
6	Бухгалтерська довідка	Довгострокові зобов'язання щодо основної суми кредиту переведено до складу поточних зобов'язань	<b>501</b>	<b>611</b>	1500000
7	Договір позики, розрахунок бухгалтерії	Нарахування відсотків за користування банківським кредитом	<b>951</b>	<b>684</b>	600000
8	Довідка бухгалтерії	Відображено відсотки за використання позики у складі фінансових результатів	<b>792</b>	<b>951</b>	600000
9	Платіжне доручення, виписка банку	Сплачено відсотки за кредит	<b>684</b>	<b>311</b>	600000
		Погашено частину основної суми кредиту	<b>611</b>	<b>311</b>	1500000
10	Бухгалтерська довідка	Довгострокові зобов'язання щодо основної суми кредиту переведено до складу поточних зобов'язань	<b>501</b>	<b>611</b>	1500000
11	Договір позики, розрахунок бухгалтерії	Нарахування відсотків за користування банківським кредитом	<b>951</b>	<b>684</b>	300000
12	Довідка бухгалтерії	Відображено відсотки за використання позики у складі фінансових результатів	<b>792</b>	<b>951</b>	300000
13	Платіжне доручення, виписка банку	Сплачено відсотки за кредит	<b>684</b>	<b>311</b>	300000
		Повернено банку решту основної суми кредиту	<b>611</b>	<b>311</b>	1500000

**Короткострокові кредити банків** – це сума поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них позиками.

Облік розрахунків за кредитами банків у національній та іноземній валютах, строк повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу, та за позиками, термін погашення яких минув, ведеться на **рахунку 60 „Короткострокові позики”**.

За **кредитом** цього рахунку відображаються суми одержаних кредитів, за **дебетом** – сума їх погашення та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів.

Бухгалтерські записи з обліку короткострокових кредитів ідентичні записам з обліку довгострокових кредитів.

Якщо короткострокова позика банку спрямована на погашення заборгованості перед постачальником, то бухгалтерська проводка така:

**Дт 631 „Розрахунки з вітчизняними постачальниками”**

**Кт 601 „Короткострокові кредити банку у національній валюті”**

У випадку переведення короткострокової позики у довгострокову роблять такі записи:

**Дт 601 „Короткострокові кредити банку у національній валюті”**

**Кт 603 „Відстрочені короткострокові кредити банку у національній валюті”**

Одночасно:

**Дт 603 „Відстрочені короткострокові кредити банку у національній валюті”**

**Кт 501 „Довгострокові кредити банків у національній валюті”**

При несплаті у строк короткостроковий кредит переводиться у прострочену позику:

**Дт 601 „Короткострокові кредити банку у національній валюті”**

**Кт 605 „Прострочені позики в національній валюті”**

### **Приклад 12**

В лютому будівельна організація отримала короткострокову позику у розмірі 250200 грн. для закупівлі сировини під 20 % річних терміном на 3 місяці. За дорученням будівельної організації суму кредиту спрямовано на погашення кредиторської заборгованості перед постачальником. Повернення основної суми кредиту передбачено в травні цього ж року. Сплата відсотків здійснюється щомісячно першого числа.

Спочатку визначимо суму відсотків, яка підлягає щомісячній сплаті.  $250200 \cdot 0,20 : 12 = 4170$  грн., тобто протягом трьох місяців користування кредитом будівельна організація повинна сплатити 12510 грн.

Необхідні бухгалтерські записи покажемо в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11- Облік короткострокових позик

Номер з/п	Первинний документ	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Платіжне доручення	Оплата постачальнику за сировину за рахунок коштів банку	631	601	250200
2	Договір позики Розрахунок бухгалтерії	Нарахування відсотків за використання позики (лютий, березень, квітень) щомісячно	951	684	4170
3	Довідка бухгалтерії	Відображено відсотки за використання позики у складі фінансових результатів будівельної організації	792	951	4170
4	Платіжне доручення	Сплата відсотків (лютий, березень, квітень) щомісячно	684	311	4170
5	Платіжне доручення	Погашено короткострокову позику банку	601	311	250200

Обліковим регістром щодо обліку позик є журнал-ордер 2, в якому відображаються операції з одержання довгострокових і короткострокових позик.

## 2.9 Облік розрахунків за податками і платежами

### 2.9.1 Загальні положення

В Україні існує система оподаткування, яка являє собою сукупність податків і зборів до бюджету та внесків до державних цільових фондів.

**Податки і збори** – це обов’язкові платежі фізичних і юридичних осіб до державного або місцевого бюджетів, здійснювані у порядку і на умовах, що визначаються законодавчими актами держави.

За ознакою суб’єкта оподаткування податки поділяються на дві групи: *прямі і непрямі*.

**Податки прямі** – це обов’язкові нормативні платежі з прибутку або доходу працівника, спадщини, землі, будівель тощо. Ці податки стягуються в процесі придбання та накопичення матеріальних благ (податок на прибуток, прибутковий податок, податок на майно, плата за землю, податок з власників транспортних засобів тощо).

**Податки непрямі** – це податки, які включаються в ціну товарів, робіт, послуг. Вони не відраховуються прямо з доходів працівника, власника, а виплачує їх підприємство (податок на додану вартість, акцизи, мито тощо).

Важливе зауваження при розподілі прямих і непрямих податків – участь в утворенні ціни. Якщо *прямі* закладаються в ціну на стадії



виробництва, то *непрямі* – тільки на стадії реалізації і як добавки до ціни товару.

Визначальним при організації бухгалтерського обліку податків і зборів є податкове законодавство. Для правильного нарахування податків необхідно знати:

- об'єкт оподаткування;
- ставку обчислення;
- джерело сплати.

З точки зору фінансового обліку існує три джерела сплати податків до бюджету:

- **собівартість** (комунальний податок, податок на транспорт, плата за землю, збір на державне пенсійне страхування тощо);
- **прибуток** (частина прибутку перераховується до бюджету у вигляді податку на прибуток);
- **дохід** (податок на додану вартість, акцизний збір).

Для обліку податків і зборів у плані рахунків виділено два синтетичних рахунки:

- **64** “Розрахунки за податками і платежами”;
- **65** “Розрахунки за страхуванням”.

Для обліку податків (податок на додану вартість, податок на прибуток, прибутковий податок тощо), які нараховуються і сплачуються відповідно до чинного законодавства, застосовують **субрахунок 641 „Розрахунки за податками”**. За **кредитом** цього рахунку відображають нараховані суми податків до бюджету, а за **дебетом** – їх фактичне перерахування.

Аналітичний облік розрахунків за податками ведеться за їх видами, тобто на кожен вид податків відкривається аналітичний рахунок, наприклад:

- **641/1 – розрахунки з ПДВ;**
- **641/2 – розрахунки за податком на прибуток;**
- **641/3 – розрахунки за податком з доходів фізичних осіб;**
- **641/4 – податок з власників транспортних засобів;**
- **641/5 – комунальний податок;**
- **641/6 - податок з реклами і т. д.**

Це дає змогу стежити за правильністю та своєчасністю розрахунків з бюджетом.

*Первинними документами* для нарахування податків слугують розрахунки бухгалтерії, а по розрахунках з ПДВ – податкові накладні. Перерахування податків та обов'язкових платежів здійснюється на підставі платіжних доручень.

## 2.9.2 Податок на додану вартість

Планом рахунків для обліку ПДВ передбачено такі субрахунки:

- **641** „Розрахунки за податками” (аналітичний рахунок „Розрахунки за податком на додану вартість”);
- **643** „Податкові зобов’язання”;
- **644** „Податковий кредит”.

**Податкове зобов’язання** – це загальна сума податку, нарахована (одержана) платником податку в звітному (податковому періоді).

**Податковий кредит** – сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов’язання звітного періоду. Він складається із сум податків, сплачених платником податку у звітному періоді у зв’язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до складу валових витрат виробництва (обігу) та основних фондів чи нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

*Суми податку, що підлягають сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, визначаються як різниця між загальною сумою податкових зобов’язань, що виникли у зв’язку з будь-яким продажем товарів, робіт, послуг протягом звітного періоду, та сумою податкового кредиту звітного періоду.*

За **дебетом** субрахунку **641/1** (аналітичний рахунок „Розрахунки за податком на додану вартість”) відображаються суми податкового кредиту з ПДВ, на які має право підприємство, а за **кредитом** – суми податкових зобов’язань з ПДВ.

У кінці звітного періоду зіставляються обороти за дебетом і кредитом субрахунку **641**: **якщо кредитовий оборот більший від дебетового, то різниця між ними означає суму ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету підприємством.**

Перерахування суми ПДВ відображається таким записом:

*Дт 641/1 „Розрахунки за податком на додану вартість”*

*Кт 311 „Поточні рахунки в національній валюті”*

**Якщо дебетовий оборот більший кредитового, то різниця між ними означає суму ПДВ, яка підлягає відшкодуванню з бюджету.**

Зарахування на рахунок підприємства сум відшкодування відображається записом:

*Дт 311 „Поточні рахунки в національній валюті”*

*Кт 641/1 „Розрахунки за податком на додану вартість”*

**Субрахунки 643 „Податкові зобов’язання” та 644 „Податковий кредит”** призначені для забезпечення обліку податкових зобов’язань з ПДВ, що виникають при отриманні передоплати, і податкового кредиту, право на який з’являється при оплаті без отримання товарів, робіт, послуг.

**Датою виникнення податкових зобов'язань** вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, а у разі продажу товарів (робіт, послуг) за готівкові грошові кошти - дата їх оприбуткування в касі платника податку;
- або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку.

**Субрахунок 643** „Податкові зобов'язання” є пасивним. За *кредитом* субрахунку **643** відображаються суми нарахованих податкових зобов'язань з ПДВ у частині відвантаженої продукції чи акта виконаних робіт, надання послуг в кореспонденції з дебетом рахунків класу 7 „Доходи і результати діяльності”. За *дебетом* цього субрахунку відображаються суми нарахованих податкових зобов'язань з ПДВ, строк оплати яких до бюджету настав (у випадку попередньої оплати за продукцію, товари, роботи чи послуги) з *кредитом* субрахунку **641** „Розрахунки за податками” (аналітичний рахунок „Розрахунки за податком на додану вартість”).

### **Приклад 13**

На розрахунковий рахунок підприємства надійшла попередня оплата від покупців на закупку товарів в сумі 18000 грн.

В бухгалтерському обліку це буде відображено так:

- ✓ Отримана передоплата за товар від покупця  
Дт 311 „Поточні рахунки в національній валюті”  
Кт 681 „Розрахунки за авансами одержаними” - на суму 18000 грн.
- ✓ Відображені податкові зобов'язання з ПДВ  
Дт 643 „Податкові зобов'язання”

Кт 641/1 „Розрахунки за податком на додану вартість – на суму 3000грн.

- ✓ Відвантажені товари в рахунок передоплати  
Дт 361 „Розрахунки з вітчизняними покупцями”  
Кт 702 „Дохід від реалізації товарів” - на суму 18000 грн.
- ✓ Відображено суму раніше нарахованих податкових зобов'язань  
Дт 702 „Дохід від реалізації товарів”

Кт 643 „Податкові зобов'язання” – на суму 3000 грн.

Як бачимо, субрахунок 643 є транзитним. Сума ПДВ тут відображається тимчасово, причому за дебетом до того часу, поки не будуть проведені взаєморозрахунки з покупцями або замовниками.

Загальна сума податкового зобов'язання включає суми ПДВ, зазначені в податкових накладних за податковий період. Суми податкових зобов'язань відображаються в „Книзі обліку продаж”.

**Основною умовою** для включення сум ПДВ до податкового кредиту є використання товарів, робіт, послуг та основних фондів у господарській діяльності в оподатковуваних операціях. Не виникає право на податковий кредит при купівлі легкового автомобіля.

**Датою виникнення права платника податку на податковий кредит** вважається дата здійснення першої з подій:

- або дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), дата виписки відповідного рахунку (товарного чека) - в разі розрахунків з використанням кредитних дебетових карток або комерційних чеків;
- або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг).

**Підставою для одержання права на податковий кредит** є **податкова накладна**, яка видається платником податку, що поставляє товари (послуги) на вимогу їх отримувача, а у разі ввезення (імпортування) товарів таким документом вважається належним чином оформлена митна декларація, що підтверджує сплату ПДВ.

Підставою для нарахування податкового кредиту **без отримання** податкової накладної є розрахунки картками, банківськими або персональними чеками в межах граничної суми, встановленої НБУ для готівкових розрахунків, тобто 10 000 грн. протягом одного дня. Для цього обов'язково повинен бути оформлений товарний чек або інший платіжний чи розрахунковий документ, що підтверджує прийняття платежу постачальником від отримувача таких товарів (послуг) з визначенням загальної суми такого платежу, суми податку та податкового номера постачальника.

Також підставою для нарахування податкового кредиту без отримання податкової накладної є: касові чеки, транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, яка **не може перевищувати 200 гривень** за день (без урахування податку на додану вартість).

**Субрахунок 644 “Податковий кредит”** є активним. За **дебетом** субрахунок **644** кореспондує з кредитом рахунків класу 6 „Поточні зобов'язання”. За **кредитом** цього субрахунку відображаються суми ПДВ по оплачених товарах, роботах, послугах, які надійдуть на підприємство пізніше та наявні податкові накладні у кореспонденції з **дебетом** субрахунку **641/1**.

Тобто при попередній оплаті постачальникам (підрядникам) за продукцію, яку отримають пізніше, спочатку відображають право на податковий кредит проводкою:

*Дт 641/1 „Розрахунки за податком на додану вартість”*

*Кт 644 „Податковий кредит”,*

а вже при отриманні раніше оплаченої продукції роблять проводку

*Дт 644 „Податковий кредит”*

*Кт 631 „Розрахунки з вітчизняними постачальниками”.*

Субрахунок **644**, так само як і **643**, є транзитним. І суму ПДВ тут також відображають тимчасово, але уже за кредитом до того часу, поки не будуть проведені взаєморозрахунки з постачальниками або підрядниками.

Отже, за наявності, сальдо на субрахунок **643** „Податкові зобов’язання” відображається в активі балансу в рядку 250 у статті “Інші оборотні активи”, а сальдо на субрахунок **644** „Податковий кредит” – у пасиві в рядку **610** у статті „Інші поточні зобов’язання”.

### 2.9.3 Податок на прибуток

Всі будівельні підприємства сплачують податок на прибуток підприємств згідно із Законом України „Про оподаткування прибутку підприємств”.

*Об’єктом оподаткування є прибуток*, який визначається у *податковому обліку* шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суми валових витрат та амортизаційних відрахувань. Прибуток платників податку оподатковується за ставкою 25 відсотків від об’єкта оподаткування.

Облік суми податку на прибуток ведеться на рахунку **98** „Податки на прибуток”. За *дебетом* рахунку відображається нарахована сума податку на прибуток, за *кредитом* – включення до фінансових результатів на рахунку **79**. В бухгалтерському обліку операції з нарахування і сплати податку на прибуток відображаються так:

✓ нарахування

*Дт 981 „Податок на прибуток від звичайної діяльності”*

*Кт 641/2 „Розрахунки за податком на прибуток”*

✓ перерахування

*Дт 641/2 „Розрахунки за податком на прибуток”*

*Кт 311 „Поточні рахунки в національній валюті”*

Сума прибутку, що підлягає оподаткуванню за даними податкового обліку (далі - податковий прибуток), звичайно відрізняється від суми, отриманої за даними бухгалтерського обліку (далі – обліковий прибуток).

Різниці можуть виникати у зв’язку з тим, що при нарахуванні амортизації в бухгалтерському обліку використовують будь-які із шести

перелічених методів у П(С)БО 7. Визначаючи оподатковуваний прибуток підприємства, нараховують амортизацію відповідно до Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”, де основні фонди підлягають розподілу на чотири групи. У різні періоди сума амортизації при нарахуванні різними методами буде відрізнятися.

Також у податковому обліку проводять коригування валових витрат у зв'язку з приростом (убутком) матеріальних запасів на складах, у незавершеному виробництві. До складу валових витрат відносять лише ті матеріальні запаси, балансова вартість яких на кінець звітного періоду менша від їх вартості на початок одного і того ж звітного періоду.

Особливі суттєві відмінності виникають у визначенні і відображенні показників, що входять до розрахунку облікового прибутку, однак ніколи не включаються до розрахунку оподаткованого прибутку або навпаки, входять до розрахунку оподаткованого прибутку, але ніколи не включаються до розрахунку облікового прибутку; є доходами і витратами в бухгалтерському обліку, а в податковому такими не є. Наприклад, вартість безоплатно наданих робіт, товарів у податковому обліку є доходами, а в бухгалтерському, навпаки, витратами; або одержані дивіденди – у бухгалтерському обліку показують як доходи, а в податковому цю суму не включають до складу валового доходу.

Крім того, існують обмеження, які не дають змоги включати до валових витрат певні витрати, насамперед витрати, не обов'язкові для ведення господарської діяльності. Уникнути цього практично неможливо, оскільки багато нормативних документів регулюють окремі специфічні господарські процеси, які з точки зору бухгалтерського обліку є витратами підприємства.

Такі **різниці** виникають в поточному періоді і ніколи не анулюються в наступних звітних періодах, тому їх називають **постійними**. Таких постійних різниць досить багато, але наведемо деякі, що зустрічаються найчастіше (таблиця 2.12).

Таблиця 2.12 - Відмінності у визначенні і відображенні показників у бухгалтерському і податковому обліку

Но- мер з/п	Найменування	Відображення в обліку	
		бухгалтерсь- кому	Податко- вому
1	2	3	4
1	Амортизація невикористаних основних фондів	так	Ні
2	Створення резерву сумнівних боргів	так	Ні
3	Суми утворених забезпечень наступних витрат та платежів	так	Ні
4	Представницькі витрати і витрати на рекламні подарунки понад 2% оподаткованого прибутку за попередній звітний (податковий) рік	так	Ні

Продовження таблиці 2.12

1	2	3	4
5	Витрати на благодійність ( понад 5% оподаткованого прибутку попереднього звітнього (податкового) року	так	Ні
6	Витрати на паркування, стоянку, а також перевищення 50 % витрат на придбання паливно-мастильних матеріалів для легкового автотранспорту та оперативну оренду легкових автомобілів, якщо вони не пов'язані з основною діяльністю	так	ні
7	Визнані (сплачені) підприємством штрафи, пені, неустойки	так	Ні
8	Безповоротна допомога, надана іншому підприємству (безоплатно надані цінності)	так	ні
9	Витрати на добові понад норми, встановлені законодавством	так	Ні
10	Витрати на утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання холдингових компаній, які є окремими юридичними особами	так	ні
11	Суми винагород або інших видів заохочень, якщо їх виплата не передбачена колективним договором	так	Ні
12	Суми одержаних дивідендів ( податок на прибуток утримано з джерела виплати)	так	Ні
13	Витрати на утримання, експлуатацію та забезпечення основної діяльності об'єктів соціальної інфраструктури та медпунктів понад 50% від суми понесених витрат	так	Ні
14	Витрати на забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням ( понад встановлені Держкомітетом України з нагляду за охороною праці норми)	так	Ні

Постійні різниці можуть збільшувати або зменшувати як оподатковуваний, так і бухгалтерський прибуток. Але незалежно від цього, якщо у звітному періоді мають місце тільки постійні різниці, за **дебетом** субрахунку **981** відображають суму податку на прибуток, нараховану за даними податкового обліку.

Розглянемо на прикладі, як впливатимуть постійні різниці на розрахунок облікового прибутку і як вони повинні відобразитися у бухгалтерському обліку.

#### **Приклад 14**

За даними бухгалтерського обліку доходи за звітний період складають 1 200 000 грн., витрати – 1 080 000 грн. В цьому ж періоді відбулася перевірка організації контролюючими органами, за результатами якої нараховані штрафи в сумі 50 000 грн.

Обліковий прибуток організації до вирахування податку на прибуток дорівнює 70 000 грн. [ 1 200 000 – (1 080 000 + 50 000) ].

Оподатковуваний прибуток дорівнює 120000 грн. (1200000 – 1080000).

Різниця між сумами облікового та оподаткованого прибутку в даному випадку є постійною і ніяк не впливатиме на суму оподаткованого прибутку в майбутніх періодах. Витрати з податку на прибуток показують виходячи з даних податкового обліку, і вони дорівнюють 30 000 грн. (120 000 · 25%).

В бухгалтерському обліку на суму податку на прибуток буде зроблено запис: Дт **981** Кт **641/2** ( податок на прибуток) - 30000 грн.

Як бачимо, постійну різницю не обліковують.

**Однією з головних особливостей**, що зумовила розбіжності при визначенні прибутку у бухгалтерському обліку та оподаткованого прибутку у податковому обліку є момент виникнення доходів і витрат.

Так, у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності доходи та витрати відображаються в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів, тобто застосовується **принцип нарахування**: доходи і витрати збільшують тільки при реалізації робіт. Передоплати (аванси) одержані для цілей бухгалтерського обліку не є доходами, а видані – не є витратами, оскільки не спричиняють зміну власного капіталу підприємства, а лише збільшують (зменшують) заборгованість.

Основоположним принципом у податковому обліку є розмежування подій на першу і другу. Для цілей оподаткування визначальною є дата події, тобто що відбулося раніше:

- виконання робіт або одержання грошей за них;
- оплата матеріалів або їх оприбуткування;
- нарахування відсотків або їх сплата.

Валовий дохід або валові витрати в податковому обліку будуть збільшуватися за датою першої з подій.

Слід зазначити, що отриманий або сплачений аванс (передоплата) рівною мірою вплине на прибуток як у бухгалтерському, так і в податковому обліку. Різниця тут тільки в часі: аванс збільшить (зменшить) оподатковуваний прибуток в періоді його одержання; на цю ж суму збільшиться (зменшиться) і балансовий прибуток у бухгалтерському обліку, але пізніше, коли замовнику буде пред'явлено акт виконаних робіт



або оприбутковано раніше оплачені будівельні матеріали. Отже, виникає **різниця** між балансовою вартістю активу або зобов'язання та їх податковою базою, яка з часом зникає (погашається), називають її **тимчасовою**.

Тимчасові різниці поділяються на ті, що підлягають вирахуванню і ті, що підлягають оподаткуванню.

**Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню** – це тимчасова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах.

Наприклад, отриманий аванс – ця різниця у звітному періоді збільшить податковий прибуток порівняно з обліковим. Отже, податок на прибуток, нарахований на податковий прибуток, перевищує податок, нарахований на обліковий прибуток. Така ситуація приводить до виникнення **відстроченого податкового активу**, тобто виникає позитивна різниця між даними, обчисленими згідно з податковим законодавством та даними бухгалтерії, що дає можливість підприємству в майбутньому на її відшкодування:

$$Пп_{под.} > Пп_{обл.}$$

**Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню** – це тимчасова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах.

Так, аванси сплачені призведуть до виникнення тимчасової різниці, яка зменшує податковий прибуток звітного періоду порівняно з обліковим (негативна) і у зв'язку з цим з'являється **відстрочене податкове зобов'язання**, яке класифікується як довгострокове, тобто виникають зобов'язання сплатити податок на прибуток у наступних податкових періодах:

$$Пп_{под.} < Пп_{обл.}$$

Для обліку різниці в сумі податку на прибуток використовують рахунок **17** „Відстрочені податкові активи” та рахунок **54** „Відстрочені податкові зобов'язання”.

Рахунок **17** „Відстрочені податкові активи” є активним, балансовим. На ньому ведеться облік суми податків на прибуток, що підлягає відшкодуванню в майбутніх звітних періодах внаслідок:

- тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування;
- перенесення податкових збитків, не використаних для зменшення податку на прибуток у звітному періоді.

За **дебетом** цього рахунку відображаються нараховані відстрочені податкові активи, які виникли у зв'язку з існуванням тимчасових різниць, що не підлягають оподаткуванню, а за **кредитом** – списання цих активів.

Розглянемо порядок визначення і відображення в бухгалтерському обліку відстрочених податкових активів. Щоб не ускладнювати викладення матеріалу, приклад будемо розглядати без урахування ПДВ.

### **Приклад 15**

Будівельна організація в звітному періоді отримала чистий дохід від виконання будівельно-монтажних робіт в сумі 320000 грн., виробничі витрати склали 164000 грн., операційні витрати – 33000 грн. Передоплата, отримана від замовників, складала 35000 грн.

Нагадаємо, що згідно з бухгалтерським обліком, отримана передоплата в дохід будівельної організації не включається, у формі 2 „Звіт про фінансові результати” передоплата не відображається, і, отже, для визначення податку на прибуток вона також не використовується. Але отримані аванси (без ПДВ) згідно з податковим законодавством включаються до складу валових доходів.

Зробимо розрахунки і визначимо:

- 1) обліковий прибуток, він становитиме:  
 $320000 - (164000 + 33000) = 123000$  грн.,  
 податок на прибуток дорівнює  $123000 \cdot 0,25 = 30750$  грн.,
- 2) прибуток за даними податкового обліку  
 $(320000 + 35000) - (164000 + 33000) = 158000$  грн.,  
 податок на прибуток складе  $158000 \cdot 0,25 = 39500$ ,
- 3) відстрочений податковий актив (позитивна різниця) дорівнює:  
 $39500$  грн. –  $30750$  грн. =  $8750$  грн.

Відобразимо суму відстроченого податкового активу у бухгалтерському обліку (таблиця 2.13).

Таблиця 2.13 - Відображення в обліку відстрочених податкових активів

Номер з/п	Первинний документ	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Розрахунок бухгалтерії	Нарахований податок на прибуток за даними бухгалтерського обліку	981	641/2	30750
2	Розрахунок бухгалтерії	Відображено відстрочений податковий актив	17	641/2	8750
3	Довідка бухгалтерії	Списано витрати з нарахування податку на прибуток на зменшення фінансового результату	79	981	30750
4	Платіжне доручення	Перераховано до бюджету податок на прибуток	641/2	311	39500

У наступних звітних періодах, коли тимчасову різницю буде ліквідовано (наприклад, при підписанні акта виконаних робіт, раніше оплачених), суму відстроченого податкового активу буде включено до витрат на прибуток.

Рахунок **54** „Відстрочені податкові зобов'язання” є пасивним, балансовим і призначений для обліку суми податків на прибуток, які будуть сплачуватися в наступних періодах внаслідок виникнення тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування.

За **кредитом** рахунку **54** „Відстрочені податкові зобов'язання” відображається сума податку на прибуток, що підлягає оплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць, за **дебетом** - зменшення відстрочених податкових зобов'язань за рахунок нарахування поточних податкових зобов'язань, тобто списання цих зобов'язань.

Відстрочені податкові активи (ВПА), які відображаються на рахунку **17**, і відстрочені податкові зобов'язання (ВПЗ), які відображаються на рахунку **54**, у „Балансі” відображаються згорнуто у рядку 060 або 460 залежно від того, що більше.

Витрати з податку на прибуток, які відображаються на рахунку **98** і в рядку 180 «Звіту про фінансові результати», слід визначати за формулою:

$$\text{Витрати щодо податку на прибуток} = \\ = \text{Поточний прибуток} + \text{ВПЗ} - \text{ВПА}.$$

Розглянемо порядок визначення і відображення в бухгалтерському обліку відстрочених податкових зобов'язань. Щоб не ускладнювати приклад будемо розглядати без урахування ПДВ.

### **Приклад 16**

Будівельна організація в звітному періоді перерахувала 30000 грн. авансу на поставку будівельних матеріалів. Чистий дохід від виконання будівельно-монтажних робіт становить 320000 грн., виробничі витрати склали 164000 грн., операційні витрати – 33000 грн.

Як відомо, у бухгалтерському обліку виданий аванс не є витратами, а згідно з податковим законодавством сума виданих авансів (без ПДВ) включається до валових витрат у тому періоді, коли здійснено їх перерахування, і відповідно зменшує податок на прибуток. Отже, в цьому прикладі обліковий прибуток буде більшим, ніж податковий.

В бухгалтерському обліку сума податку на прибуток складе:

$$320000 - (164000 + 33000) = 123000 \text{ грн.} \cdot 0,25 = 30750 \text{ грн.}$$

В податковому обліку податок на прибуток становитиме:

$$320000 - (164000 + 33000 + 30000) = 93000 \cdot 0,25 = 23250 \text{ грн.}$$

На різницю перевищення суми податку на прибуток за бухгалтерським обліком над сумою податку на прибуток за „Декларацією про прибуток підприємства” виникають відстрочені податкові зобов'язання (кредит рахунку **54** „Відстрочені податкові зобов'язання”) в сумі 7500 грн. (23250 – 30750) - негативна різниця.

Відобразимо суму відстроченого податкового зобов'язання у бухгалтерському обліку (таблиця 2.14).

Таблиця 2.14 - Відображення в обліку відстрочених податкових зобов'язань

Номер з/п	Первинний документ	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Розрахунок бухгалтерії	Нарахований податок на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету	981	641/2	23250
2	Розрахунок бухгалтерії	Відображено відстрочені податкові зобов'язання	981	54	7500
3	Довідка бухгалтерії	Списано витрати з нарахування податку на прибуток на зменшення фінансового результату	79	981	30750
4	Платіжне доручення	Перераховано до бюджету податок на прибуток	641/2	311	23250

#### 2.9.4 Облік податку з доходів фізичних осіб

*Платниками* податку є:

- громадяни України, які отримують доходи з джерелом їх походження як з території України, так і іноземні доходи;
- іноземні громадяни, які отримують доходи з джерелом їх походження з території України.

*Об'єктом* оподаткування є:

- загальний місячний оподатковуваний дохід;
- чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального річного оподаткованого доходу на суму податкового кредиту такого звітного року;
- доходи з джерелом їх походження з України, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті;
- іноземні доходи.

Ставка податку становить **15 %** від об'єкта оподаткування (в 2004-2006 рр – 13%). Згідно із Законом України „Про податок з доходів фізичних осіб”, працівник має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати на суму податкової соціальної пільги.

*Загальна соціальна пільга* дорівнює *одній мінімальній заробітній платі* (з розрахунку на місяць), встановленій законом на 1 січня звітного податкового року для будь-якого платника податку.

Нижче у таблиці 2.15 показано розміри пільг платникам податку відповідно до ст. 6 Закону України „Про податок з доходів фізичних осіб”.

Таблиця 2.15- Перелік податкових соціальних пільг

№ з/п	Кому надають пільгу	Розмір пільги
1	Будь-якому платнику податку – загальна пільга	50%
2	а) самотній матері (батьку), опікуну, піклувальнику на кожну таку дитину віком до 18 років; б) особі, яка утримує дитину-інваліда, на кожну дитину віком до 18 років; в) особі, що має трьох чи більше дітей віком до 18 років, на кожну таку дитину г) вдівцю (вдові); д) чорнобильцям I або II категорії, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи; е) учню, студенту, аспіранту, ординатору, ад'юнкту; є) інваліду I або II групи, у тому числі з дитинства; ж) особам, яким присуджено довічну стипендію як таким, що зазнали переслідувань за правозахисну діяльність, зокрема журналістам	150% від загальної
3	а) Герою України, Герою Радянського Союзу, Герою Соціалістичної Праці або повному кавалеру ордена Слави чи ордена Трудової Слави; б) учаснику бойових дій під час Другої світової війни або особі, яка в той час працювала в тилу, на яких поширюється дія закону України „Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту” в) колишньому в'язню концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особі, яку визнано репресованою чи реабілітованою; г) особі, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували з ним у стані війни або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками; д) особі, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (зараз Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 08.09.41 р. по 27.01.44 р.	200% від загальної

Право на пільги в кожному місяці зберігається лише тоді, коли сума доходу працівника за відповідний місяць не перевищує суми, що становить **1,4 прожиткового мінімуму для працездатного населення**, встановленого на 1 січня відповідного року, округленої до найближчих 10 гривень. У 2006 році ця сума відповідає 680 грн. (483 · 1,4), у 2007 р. – 740 грн. ( 525 · 1,4).

**Пільги застосовують** до доходів, нарахованих як зарплата, починаючи з місяця, в якому подано відповідну заяву. Загальну пільгу на

підприємстві надають без заяви, лише якщо на 1 січня 2004 року працедавцем велася трудова книжка на такого платника податку.

Якщо працівник отримує дохід в кількох місцях роботи, то соціальна пільга може враховуватися за одним з них за бажанням працівника.

При наявності у платника права на пільгу за двома (трьома і т.д.) підставами, то йому надають одну з них – найбільшу. Щоправда, є виняток. При наданні однієї з пільг 2а, 2б, 2в, платник одночасно має право ще й на загальну пільгу.

**Припиняють надавати пільгу** з податкового місяця, в якому платник подав заяву про відмову від неї або припинив трудові відносини з працедавцем. У місяць звільнення працівник, якщо він не відпрацював повний місяць, права на соціальну пільгу не має. Отримати право на соціальну пільгу за весь місяць можна за новим місцем роботи в разі, якщо працівник подасть відповідну заяву і надасть довідку про доходи, отримані на попередньому місці праці за цей неповний місяць.

Облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства, ведеться на рахунку **641** „Розрахунки за податками”. Облік податку з доходів фізичних осіб будемо вести на субрахунку **641/3**.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з податку з доходів фізичних осіб такий:

- ✓ утримання із заробітної плати та інших доходів працівника:

**Дт 66 „Розрахунки з оплати праці”**

**Кт 641/3 „Розрахунки за податками”/ „Податок з доходів фізичних осіб”**

- ✓ перерахування:

**Дт 641/3 „Розрахунки за податками”/ „Податок з доходів фізичних осіб”**

**Кт 311 „Поточні рахунки в національній валюті”**

#### **2.9.4 Облік розрахунків за обов’язковими платежами**

**На субрахунку 642** „Розрахунки за обов’язковими платежами” ведеться облік розрахунків за обов’язковими платежами (зборами), які нараховуються і сплачуються у відповідності з чинним податковим законодавством та які не обліковуються на рахунку **65** „Розрахунки за страхуванням”, а саме: митний збір; податок на землю; збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства; збір до інноваційного фонду; збір за спеціальне використання водних ресурсів та місцевих зборів (обов’язкові платежі).

Бухгалтерський облік розрахунків за обов'язковими платежами, наприклад:

**податок на землю**

- ✓ нарахований податок на землю

**Дт рахунків витрат 23,91,92,93,94**

**Кт 642/2 „Податок на землю”,**

- ✓ перерахування податку на землю до бюджету

**Дт 642/2 „Податок на землю”**

**Кт 311 „Поточні рахунки в національній валюті”;**

**штрафні санкції та пеня**

- ✓ нараховані штрафи та пеня за несвоєчасну сплату податків і зборів

**Дт 948 „ Визнані штрафи, пені, неустойки”**

**Кт 642 „Розрахунки за обов'язковими платежами”,**

- ✓ перерахування до бюджету

**Дт 642 „Розрахунки за обов'язковими платежами”**

**Кт 311 „Поточні рахунки в національній валюті”.**

## **2.9.5 Облік розрахунків за страхуванням**

Облік розрахунків за страхуванням ведеться на рахунку **65 „Розрахунки за страхуванням”** за зборами на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове соціальне страхування, на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна, страхуванням від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання та за іншими розрахунками за страхуванням.

За **кредитом** цього рахунку відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти; за **дебетом** – погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві.

**Рахунок 65 „Розрахунки за страхуванням”** має такі субрахунки:

- **651** „За пенсійним забезпеченням”;
- **652** „За соціальним страхуванням”;
- **653** „За страхуванням на випадок безробіття”;
- **654** „За індивідуальним страхуванням”;
- **655** „За страхуванням майна”;
- **656** „За страхуванням від нещасних випадків на виробництві”.

На субрахунку **651 „За пенсійним забезпеченням”** – ведеться облік розрахунків з Пенсійним фондом за збором на обов'язкове державне пенсійне страхування. Страхові внески для **роботодавця** нараховуються у відсотках до:

- суми фактичних витрат на оплату праці працівників, включаючи витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат, у тому числі в натуральній формі, які визначаються згідно з нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до Закону „Про оплату праці”;

- витрат на виплату винагород фізичним особам за виконання робіт (послуг) за угодами цивільно-правового характеру, що підлягають обкладенню податком на доходи фізичних осіб;

- суми оплати перших п’яти днів тимчасової непрацездатності, яка здійснюється за рахунок коштів будівельної організації;

- суми допомоги з тимчасової непрацездатності.

Їх розмір в 2007 р. становить **33,2%** від сум фактичних витрат на оплату праці (виняток становлять підприємства, на яких працюють інваліди і підприємства всеукраїнських громадських організацій інвалідів).

Розрахунки з нарахування збору госпрозрахунковими підприємствами відображаються за **дебетом рахунків обліку витрат** і за **кредитом субрахунку 651 „За пенсійним забезпеченням”**.

Розмір страхових внесків **для найманої особи** – **0,5%** від об’єкта оподаткування, що не перевищує розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб та **2%** із суми, що перевищує прожитковий мінімум для працездатних осіб (з 2007 р. нові ставки та порядок обчислення пенсійних утримань). Наприклад, зарплата працівника 800 грн., то з неї треба утримати 8,13 грн. [525 грн. · 0,5% + (800 грн. – 525 грн.) · 2%], де 525 грн. – розмір прожиткового мінімуму для працездатної особи з 1.01.2007р.

Утримання збору з працівників відображається за **дебетом 651 „За пенсійним забезпеченням”** і **кредитується** субрахунок **661 „Розрахунки за заробітною платою”**.

При перерахунку грошових коштів до Пенсійного фонду складають проводку:

**Дт 651 „За пенсійним забезпеченням”**

**Кт 311 „Поточні рахунки в національній валюті”**

Внески до Пенсійного фонду сплачуються одночасно з одержанням (перерахуванням) коштів на оплату праці в установах банків.

У разі виплати заробітної плати за першу половину або іншу частину місяця нараховані страхові внески повинні бути перераховані до Фонду не пізніше дня, встановленого для виплати заробітної плати за другу половину місяця.

На субрахунок **652 “ За соціальним страхуванням”** ведеться облік розрахунків з Фондом соціального страхування України за збором на обов’язкове соціальне страхування. За **кредитом** відображаються нараховані зобов’язання по сумах страхових внесків, які кореспондуються з **дебетом** рахунків **23 „Виробництво”, 91 „Загальновиробничі витрати”,**



**92** „Адміністративні витрати”, **93** „Витрати на збут” тощо. За **кредитом** також відображаються суми:

- пені, штрафів за несвоєчасну сплату страхових внесків – у кореспонденції з **дебетом** рахунків обліку фінансових результатів або розрахунків з винними особами;

- одержаної часткової плати за путівки – у кореспонденції за **дебетом** рахунку „Каса”;

- одержані від органу фонду у випадках перевищення витрат над сумою нарахованих страхових внесків - у кореспонденції з дебетом рахунку „Рахунки в банках”.

За **дебетом** рахунку **652** відображається перерахування коштів до фонду в кореспонденції з кредитом рахунків **30** „Каса” або **31** „Рахунки в банках”.

Крім цього, за **дебетом** обліковуються суми, які відповідно до чинних положень виплачуються за рахунок страхових внесків: на виплату допомоги з тимчасової непрацездатності, вагітності та пологів, при народженні дитини та по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку у кореспонденції з **кредитом** субрахунку **661** „Розрахунки за заробітною платою”; на поховання у кореспонденції з **кредитом** рахунку **68** „Розрахунки за іншими операціями”.

Утримання із заробітної плати внесків до Фонду відображається в обліку за дебетом субрахунку **661** „Розрахунки за заробітною платою” та за кредитом субрахунку **652**.

Розміри внесків для **роботодавців** становлять **1,5 %** від суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, що включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, у тому числі в натуральній формі, які визначаються згідно з нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до Закону „Про оплату праці”, та підлягають обкладанню податком з доходів громадян.

Для **найманих працівників** – **0,5%** (якщо зарплата не перевищує прожиткового мінімуму на працездатну особу) і **1%** (якщо зарплата перевищує прожитковий мінімум на працездатну особу) від виплат, які включаються до фонду оплати праці і обкладаються податком на доходи і збором до пенсійного фонду, крім допомоги за тимчасовою непрацездатністю і оплатою робіт за договорами цивільно-правового характеру.

Страхові внески нараховуються на суми оплати праці всіх категорій найманих працівників, у тому числі позаштатних, сезонних, тимчасових і тих, хто виконує роботу за сумісництвом.

Страхувальники-роботодавці сплачують до фонду різницю між нарахованими для роботодавців і найманих працівників страховими внесками та витратами, пов’язаними з наданням матеріального

забезпечення та соціальних послуг застрахованим особам відповідно до закону „Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням”.

Перерахування зазначених сум шляхом безготівкових розрахунків здійснюється страхувальниками-роботодавцями один раз на місяць – у день, встановлений для одержання в установах банку коштів на оплату праці за відповідний період.

Страхувальники, які здійснюють виплату заробітної плати своїм працівникам на поточні рахунки в установах банків, провадять відповідні платежі до фонду в день перерахування коштів на їх особові рахунки.

За зазначеним законом надаються такі види матеріального забезпечення та соціальних послуг:

- допомога з тимчасової непрацездатності (включаючи догляд за хворою дитиною);
- допомога з вагітності та пологів;
- допомога при народженні дитини;
- допомога по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку;
- допомога на поховання (крім поховання пенсіонерів, безробітних та осіб, які померли від нещасного випадку на виробництві);
- забезпечення оздоровчих заходів (оплата путівок на санаторно-курортне лікування застрахованим особам та членам їх сімей, до дитячих оздоровчих закладів, утримання санаторіїв-профілакторіїв, надання соціальних послуг у позашкільній роботі з дітьми).

На субрахунку **653** „За страхуванням на випадок безробіття” – здійснюється облік розрахунків з державним бюджетом України за збором на обов’язкове соціальне страхування на випадок безробіття. Нарахування страхових внесків відображається за дебетом рахунків **23** „Виробництво”, **91** „Загальновиробничі витрати”, **92** „Адміністративні витрати”, **93** „Витрати на збут”, **94** „Інші витрати операційної діяльності” та за кредитом субрахунку **653**. Утримання страхових внесків із застрахованих осіб відображається в обліку за дебетом субрахунку **661** „Розрахунки за заробітною платою” та за кредитом субрахунку **653**.

Перерахування коштів до фонду відображається за **дебетом** рахунку **652** в кореспонденції з кредитом рахунків **30** „Каса” або **31** „Розрахунки в банках”.

Розмір страхових внесків установлюється на календарний рік:

для **роботодавців** – у відсотках до сум фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, що включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, у тому числі в натуральній формі, які визначаються згідно з нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до закону „Про

оплату праці”, та підлягають обкладанню прибутковим податком з громадян. Ставка відрахувань в 2007 р. – **1,3%** ;

для **найманих працівників** – у відсотках до сум оплати праці, які включають основну і додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати (у тому числі в натуральній формі), які підлягають обкладенню прибутковим податком з громадян. Розмір внеску – **0,5%**.

Роботодавці та застраховані особи сплачують внески один раз на місяць в день одержання роботодавцями в установах банків коштів на оплату праці.

Звільняються від сплати страхових внесків:

- застраховані особи на період відпустки по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку та відпустки по догляду за дитиною до досягнення нею шестирічного віку за медичним висновком;
- застраховані особи в частині отриманої допомоги по частковому безробіттю.

Не є платниками страхових внесків особи, які не підлягають страхуванню на випадок безробіття:

- працюючі пенсіонери та особи, в яких відповідно до законодавства України виникло право на пенсію;
- іноземці та особи без громадянства, які тимчасово працюють за наймом в Україні.

На субрахунку **654** „*За індивідуальним страхуванням*” ведеться облік розрахунків зі страховими організаціями з індивідуального страхування персоналу підприємства за їх письмовими дорученнями у разі добровільного страхування, за нарахованою їм заробітною платою, страхових внесків за договорами та з обов’язкового страхування, що встановлюється законодавством.

На субрахунку **655** „*За страхуванням майна*” ведеться облік розрахунків за страхуванням майна підприємства та майна працівників підприємства. Такі страхові платежі підлягають перерахуванню страховим організаціям.

На субрахунку **656** „*За страхуванням від нещасних випадків на виробництві*” ведеться облік розрахунків з фондом страхування від нещасного випадку. Сума страхового внеску розраховується відповідно до страхового тарифу у відсотках до фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, визначеного згідно з класами професійного ризику виробництва, до якого віднесено страхувальника.

Так, згідно з класифікацією галузей економіки та видів робіт за професійним ризиком виробництва, **будівельне виробництво** віднесено до **52 класу**, де страховий тариф становить – **2,42%**. Він обчислюється від сум фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, що включають

витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, у тому числі в натуральній формі, які визначаються згідно з нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до закону „Про оплату праці”, та підлягають обкладанню прибутковим податком з громадян.

При цьому відображаються лише витрати на оплату праці працівників, які перебувають у трудових відносинах з платником згідно зі статтями 3, 21 „Кодексу Законів про працю України” на підставі трудового договору. Витрати на оплату виконаних робіт на підставі цивільно-правового договору не включаються до фонду оплати праці, на які нараховуються страхові внески. Отже, особа, яка виконує будівельні роботи на умовах цивільно-правового договору, виконує їх на свій страх і ризик. Підприємна організація не несе відповідальності за дії виконавця.

Аналітичний облік зборів ведеться за кожним видом зборів і відрахувань, по страхувальниках та окремих договорах страхування.

## ???

### Контрольні запитання

1. Дайте визначення дебіторської заборгованості.
2. Які фактори впливають на величину дебіторської заборгованості?
3. Які головні завдання управління дебіторською заборгованістю?
4. Яка різниця між довгостроковою і поточною дебіторською заборгованістю ?
5. Назвіть рахунки, які використовуються для обліку довгострокової заборгованості, та поясніть призначення субрахунків.
6. Поясніть, що таке резерв сумнівних боргів та чому його необхідно створювати.
7. Які методи застосовуються для розрахунку резерву сумнівних боргів? У чому їх сутність?
8. Що таке чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості та до якого виду дебіторської заборгованості це поняття застосовується?
9. Дайте характеристику безнадійної дебіторської заборгованості та вкажіть, які рахунки використовуються для її списання.
10. Дайте визначення векселів отриманих. Що таке простий та переказний вексель?
11. Поясніть різницю між відсотковим та безвідсотковим векселем.
12. Назвіть рахунки, які використовуються для обліку векселів отриманих.

13. Що таке дисконтування векселя? З якою метою здійснюються дисконтні операції?
14. Що таке підзвітна особа? Як відображаються в бухгалтерському обліку розрахунки з підзвітними особами?
15. На підставі яких документів проводяться розрахунки між постачальниками і покупцями – юридичними особами?
16. Що таке акцепт? За допомогою яких документів можуть здійснюватися безготівкові розрахунки між підприємствами?
17. Як відображається на рахунках бухгалтерського обліку надходження товарно-матеріальних цінностей від постачальників і погашення заборгованості перед ними?
18. Що таке податковий кредит? Коли виникає право у покупця товарно-матеріальних цінностей (платника податку) на податковий кредит?
19. Поясніть відображення в бухгалтерському обліку суми податкового кредиту, коли першою подією є отримання матеріалів.
20. Поясніть відображення в бухгалтерському обліку суми податкового кредиту, коли першою подією є сплата грошових коштів.
21. Дайте визначення авансів отриманих. Їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.
22. З чим пов'язане виникнення розрахунків за претензіями? Як здійснюється їх облік?
23. Що таке вексель, яка його економічна природа?
24. Назвіть вексельні реквізити. Як може бути вказаний строк платежу за векселем?
25. На яких рахунках ведеться облік короткострокових і довгострокових векселів виданих?
26. Яким документом регламентуються взаємовідносини між банком і позичальником?
27. Які види кредитів ви знаєте?
28. Як відображається на рахунках бухгалтерського обліку отримання і використання довгострокових кредитів банку?
29. Як відображається на рахунках бухгалтерського обліку отримання і використання короткострокових кредитів банку?
30. Як відображаються в бухгалтерському обліку нараховані відсотки за отриманий кредит?
31. Дайте визначення терміну „податки та платежі”.
32. Як поділяються податки залежно від суб'єкта оподаткування?
33. Які існують джерела сплати податків? Наведіть приклади.
34. На яких рахунках бухгалтерського обліку ведеться синтетичний облік податків?
35. Дайте характеристику субрахунків 643 „Податкове зобов'язання”, 644 „Податковий кредит”.
36. Яка дата вважається датою виникнення податкових зобов'язань?

37. Що є підставою для нарахування податкового кредиту без отримання податкової накладної?
38. Як розрахувати суму податку на додану вартість, яка підлягає сплаті до бюджету?
39. За допомогою яких рахунків бухгалтерського обліку здійснюється облік податку на прибуток?
40. Які відмінності існують між бухгалтерським і податковим обліком?
41. Які існують податкові різниці?
42. Які різниці називають постійними. Наведіть приклади.
43. Які різниці називають тимчасовими? Їх розподіл.
44. Як розраховується оподатковуваний прибуток підприємства?
45. Хто є платниками і що є об'єктом оподаткування податку з доходів фізичних осіб?
46. Які податкові пільги ви знаєте?
47. Як здійснюється в бухгалтерському обліку відображення операцій з податку з доходів фізичних осіб?
48. Як ведуться розрахунки з Пенсійним фондом?
49. Порядок розрахунків за соціальним забезпеченням.

## **3 ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ**

### **3.1 Поняття заробітної плати, її структура та організація оплати праці**

Закон України „Про оплату праці” визначає найбільш повно економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами.

**Заробітна плата** – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому вираженні, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Заробітна плата залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності будівельних організацій та підприємств.

Заробітна плата є також одним з елементів виробничих витрат і структурно її можна поділити на такі види:

**Основна заробітна плата** - це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці. Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

**Додаткова заробітна плата** – це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи, винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

**Інші заохочувальні та компенсаційні виплати** – це виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або здійснюються понад встановлені зазначеними актами норми.

Чітке розмежування основної та додаткової заробітної плати, а також інших заохочувальних і компенсаційних виплат є необхідною умовою ефективного управління виробництвом, основою точного визначення собівартості окремих об'єктів будівництва, продукції та послуг допоміжних і підсобних виробництв.

Організація оплати праці здійснюється на підставі:

- законодавчих та інших нормативних актів;
- генеральної угоди на державному рівні;
- галузевих, регіональних угод;
- трудових договорів;
- колективних договорів.

Основою організації оплати праці на більшості підприємств України є **тарифна система**, яка включає: тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифікаційно-кваліфікаційні характеристики (довідники).

**Тарифна сітка** – це шкала, у якій наведені прийняті певною галуззю кваліфікаційні розряди і відповідні їм тарифні коефіцієнти.

**Тарифна ставка** – це нормативний розмір оплати праці робітників відповідного розряду за одиницю часу. Через тарифну систему забезпечується урахування кваліфікації робітника, складності і умов праці.

Основою побудови системи тарифних ставок і окладів є мінімальна заробітна плата. Виходячи з мінімальної заробітної плати і середньомісячного фонду робочого часу, котрі встановлюються в законодавчому порядку, визначаються мінімальні розміри годинних тарифних ставок першого розряду.

**Мінімальна заробітна плата** – це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче від якого не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, годинну норму праці (обсяг робіт).

**Схема посадових окладів** розробляється кожним підприємством самостійно. Але при цьому необхідно дотримуватися співвідношення між оплатою окремих категорій працівників.

**Тарифно-кваліфікаційні характеристики** використовують для розподілу робіт і працівників залежно від їх складності та кваліфікації за розрядами тарифної сітки. Довідник містить кваліфікаційні характеристики робітників за відповідними розрядами. Це перелік основних професій і спеціальностей робітників галузі, опис найбільш розповсюджених і приклади типових робіт, що відповідають будь-якому розряду кожної спеціальності, а також вимоги до знань робітників відповідної професії і кваліфікації.

Отже, **тарифна система оплати праці** – це сукупність правил, за допомогою яких забезпечується порівняльна оцінка праці, залежно від кваліфікації, умов її виконання, відповідальності, значення галузі та інших факторів, що характеризують якісну сторону праці.

У будівництві, як і в інших галузях економіки, використовують погодинну і відрядну оплату праці з їх відповідними системами. При **погодинній** виконана робота оплачується за відпрацьований час згідно з тарифною ставкою, а при **відрядній** – за основу розрахунку береться кількість виконаної роботи і розцінка за одиницю цієї роботи.

В 70-80 роках минулого століття досить поширеною системою оплати праці в будівельних організаціях була акордна. При її використанні робітників преміювали за скорочення нормативного часу будівництва, якість виконаної роботи, економію будівельних матеріалів. Останнім часом, як показала практичні дослідження, на підприємствах галузі її майже не застосовують.

У наш час широко застосовуються й інші системи оплати праці, до яких, зокрема, належать:

- безтарифна система оплати праці, при якій заробіток працівника повністю залежить від кінцевих результатів праці всього робочого колективу, до якого належить працівник;
- система плаваючих окладів, формування посадових окладів на наступний місяць, при якій оплата здійснюється за результатами роботи за минулий місяць;
- оплата за договорами цивільно-правового характеру.

Згідно з чинним законодавством про оплату праці система оплати праці повинна прийматися на підприємстві в складі **колективного договору** між власником (або адміністрацією) і профспілкою (або самим колективом) підприємства.

В колективному договорі встановлюються взаємні зобов'язання сторін щодо регулювання виробничих, трудових, соціально-економічних відносин, зокрема: зміни в організації виробництва і праці; нормування і оплата праці; встановлення форми, системи, розмірів заробітної плати та інших видів трудових виплат (доплат, надбавок, премій тощо); встановлення гарантій, компенсацій, пільг; режиму роботи, тривалості



робочого часу та відпочинку тощо. Всі колективні договори підлягають реєстрації в місцевих органах самоврядування.

Заробітну плату виплачують працівникам у строки, встановлені в колективному договорі, але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів. За роботу в першій половині місяця виплачують аванс, а остаточний розрахунок проводять при видачі грошей за другу половину місяця.

Трудові відносини на підприємстві між власником та працівником регулюються, крім нормативних та законодавчих актів, ще й за допомогою трудових договорів (контрактів) та угод.

**Трудовий договір (контракт)** – це угода між працівником та власником підприємства, за якою працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену такою угодою, дотримуючись внутрішнього трудового розпорядку, а власник підприємства зобов'язується виплачувати працівникові заробітну плату та забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін. Він укладається в письмовій формі.

### 3.2 Документування розрахунків з оплати праці

Основним документом, що регулює трудові відносини, є „Кодекс Законів про оплату праці” (КЗпП). Однак для того, щоб правильно платити співробітникам зарплату, роботодавцю, перш за все, потрібно організувати облік робочого часу на підприємстві. Первинними документами, на підставі яких ведеться облік **особового складу**, є:

- наказ (розпорядження) про прийняття на роботу;
- особова картка, яка заводиться на кожного працівника;
- наказ про надання відпустки;
- наказ про припинення трудової угоди.

Облік руху особового складу підприємства здійснюється у відділі кадрів. Для обліку використання **робочого часу** застосовуються такі документи:

- таблиць обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати (типова форма № П-12);
- таблиці обліку використання робочого часу (типові форми № П-13 і №П-14);
- список осіб, які працювали в надурочний час (типова форма № П-15);
- листок обліку простоїв (типова форма № П-16).

Табель становить іменний список працівників відділу, дільниці, об'єкта, де відображається час, відпрацьований кожним працівником, неявки на роботу із зазначенням причин (умовних позначок). Порядок

записів у ньому такий: за кожною категорією працюючих, а у межах категорій – у порядку табельних номерів або в алфавітному порядку.

Кожному співробітнику при прийомі на роботу присвоюють табельний номер за системою кодування (порядковий номер по підприємству, порядковий номер усередині номера підрозділу тощо). Табельний номер працівника зазначається у всіх документах, що пов'язані з розрахунками з оплати праці. Якщо працівник звільнився, його номер не надають іншій особі ще, як мінімум, 3 роки.

Табель оформляють за два-три дні до початку розрахункового періоду на підставі табеля за минулий місяць. У ньому також фіксують дані про рух працівників згідно з документами обліку особового складу (наказів про прийом, переведення, звільнення).

Для тих категорій працівників, праця яких оплачується погодинно, табель є основним документом для нарахування заробітної плати.

При відрядній формі оплати праці даних табеля недостатньо. Для нарахування заробітної плати необхідні відомості про обсяг виконаних робіт. Основним первинним документом з обліку праці, виробітку і основної заробітної плати робітника-відрядника є наряд.

**Наряд** – це комбінований документ, в якому вказується завдання на виконання певних робіт та підтвердження фактичного обсягу виконаних робіт.

При бригадній системі оплати праці первинним документом є **план-завдання**. Він має теж призначення, що і наряд.

Операції, які передбачені технологічним процесом, оплачуються за нарядами, план-завданнями на відрядні роботи, а різні доплати – за листами на доплату, листами простою, актами про брак. Для обліку фактичних годин понаднормової роботи, роботи в нічний час, роботи в святкові та вихідні дні складають додаткові табелі.

Облік розрахунків з оплати праці та з інших виплат з кожним із працівників ведеться на аналітичних рахунках (особових рахунках), що відкриваються окремо на кожного працівника.

Зведеним документом, який відображає розрахунки з робітниками та службовцями є **розрахунково-платіжна відомість**. Вона складається щомісяця по кожному цеху, дільниці, допоміжній службі або відділу з групуванням прізвищ робітників і службовців у розрізі категорій працюючих. Відомість складається із чотирьох частин. У першій частині вказується присвоєний табельний номер, прізвище, ім'я, по-батькові кожного працівника і його посада, у другій – суми всіх видів нарахованої заробітної плати за її видами, в третій – утримання за їх видами, а в четвертій – суми, які належать до виплати.

Документи, пов'язані з обліком особового складу працівників та їх оплатою праці, зберігаються в архіві 75 років.

### 3.3 Порядок нарахування основної заробітної плати

*Джерелом коштів підрядної організації для нарахування заробітної плати* працівникам є *кошторисна заробітна плата* у складі вартості будівництва, яка відшкодовується замовником. При взаєморозрахунках за обсяги виконаних робіт кошторисна заробітна плата визначається на підставі нормативних трудових затрат на певний обсяг робіт і вартості людино-години, що відповідає середньому нормативному розряду цих робіт і передбачена в договірній ціні, та відображається в „Акті приймання виконаних підрядних робіт”.

Нарахування заробітної плати працівникам будівельної організації належить до її компетенції і здійснюється згідно із встановленим в даній організації положенням щодо оплати праці. Тому сума зарплати, відображена в акті приймання виконаних підрядних робіт прямо не пов'язана з фактичною зарплатою, що виплачується працівникам підрядної організації. Фактичну заробітну плату виплачують за внутрішнім регламентом, встановленим будівельною компанією (колективний договір, трудові угоди, тарифні сітки, оклади і т.п.). І само собою, розбіжності між сумами кошторисної та фактичної зарплати цілком виправдані.

Зарплату нараховують на підставі відповідних розпорядчих і групувальних документів. Їх здають в розрахунковий відділ бухгалтерії згідно з графіком документообігу, прийнятим на підприємстві.

Як уже відмічалось, існують дві форми оплати праці: відрядна і погодинна, і кожна з них має свої особливості.

***Нарахування основної заробітної плати робітникам-відрядникам*** проводиться шляхом множення обсягу виконаних робіт на вартість людино-години, що відповідає розряду виконуваної роботи та на встановлену норму часу в годинах.

Відрядні розцінки не залежать від того, коли виконувалась робота (вдень, ввечері або вночі), що розцінюється, а також понаднормована робота. Для обліку цих факторів існують спеціальні види доплат.

Залежно від форм організації праці відрядна оплата праці може бути як індивідуальною, так і колективною (бригадною).

При колективній оплаті праці заробіток кожного робітника залежить від результату роботи всієї бригади. Розподіл заробітної плати при бригадній відрядній системі здійснюється пропорційно коефіцієнто-годинам.

Спочатку визначають заробіток за тарифом множенням тарифних ставок відповідного розряду кожного робітника бригади на кількість відпрацьованих ним годин. Розрахована тарифна заробітна плата всіх робітників підсумовується. Потім визначають заробітну плату за обсягом робіт, який виконала бригада. Тобто, підсумовують за кожним видом робіт заробітну плату, яку визначають на підставі нормативних трудовитрат на

певний обсяг робіт і вартості людино-години, яка відповідає середньому нормативному розрядові цих робіт.

Для визначення коефіцієнта необхідно відрядний місячний зарібок бригади розділити на тарифний зарібок. Отриманий коефіцієнт множать на тарифний зарібок кожного члена бригади і отримують відрядний зарібок кожного робітника. Сума відрядних зарібок відповідає зарібній платі виконаного обсягу робіт.

Для визначення індивідуального внеску кожного робітника до результату роботи бригади можуть бути застосовані коефіцієнти трудової участі (КТУ). КТУ являє собою узагальнену кількісну оцінку трудового внеску кожного робітника бригади залежно від індивідуальної продуктивності праці та якості роботи, фактичного суміщення професій, виконання складніших робіт, збільшення зон обслуговування, заміни відсутнього робітника, допомоги в роботі іншим членам бригади, додержання трудової та виробничої дисципліни. Він визначається за рішенням ради бригади.

Для **нарахування основної зарібної плати робітникам з погодинною оплатою праці** бухгалтеру необхідно мати відомості про посадові оклади (на основі штатного розкладу), про присвоєні розряди (на основі наказів керівника підприємства), а також дані табельного обліку відпрацьованого ними часу за відповідний місяць. Зарібну плату робітникам за тарифом розраховують множенням годинної тарифної ставки на кількість відпрацьованих годин у звітному місяці.

Для **оплати праці керівного персоналу підприємства та інженерно-технічних працівників** з ненормованим робочим днем застосовується **форма оплати праці за окладами**, оскільки таким працівникам важко установити кількість відпрацьованих годин через те, що вони часто затримуються на роботі, бувають у службових відрядженнях та інколи змушені працювати у вихідні дні.

Якщо працівник повністю відпрацював місяць, то йому повністю нараховується оклад, а при неповному він одержує частину окладу, пропорційно відпрацьованим дням місяця, тобто оклад ділять на кількість робочих днів у даному місяці й отриману денну зарібну плату множать на кількість відпрацьованих днів.

Премії і винагороди, пов'язані з трудовою діяльністю, нараховують на підставі положення, яке розробляється безпосередньо на підприємстві. Їх суми відносяться до додаткової зарібної плати.

Усі види додаткової зарібної плати нараховують на підставі законодавства і розпорядчих документів (наказ на відпустку, доплату за роботу у вихідні або в понаднормовий час, виплату премій, компенсації за невикористану відпустку і т.д.).

Заохочення у вигляді матеріальної допомоги попадає до фонду оплати праці, коли вона має систематичний характер, надана всім або

більшості працівникам (на оздоровлення, у зв'язку з екологічним станом тощо). Наприклад, в колдоговорі в розділі „Оплата праці” записано: „усім працівникам до відпустки надавати матеріальну допомогу у розмірі 500 грн.” або „усім працівникам до Нового року виплачувати матеріальну допомогу у розмірі 100 грн.”.

При нарахуванні заробітної плати необхідно згадати про *індексацію*. Згідно із Законом України „Про індексацію грошових доходів населення” роботодавці повинні проводити індексацію заробітної плати працівників. Індексація проводиться для відшкодування подорожчання споживчих товарів. Підлягають індексації грошові доходи, які одержані на території України і не мають одноразового характеру.

Індексації підлягають:

- заробітна плата за окладами і тарифами, включаючи надбавки і доплати, передбачені законодавством;
- допомога по догляду за дитиною до 3-х років;
- відпустки, допомога з тимчасової непрацездатності, одноразова допомога;
- компенсація за невикористану відпустку, матеріальна допомога.

Індексації підлягають грошові доходи в межах прожиткового мінімуму. Проводиться індексація в разі, коли величина індексу споживчих цін перевищила поріг індексації, який встановлено в розмірі 101 відсоток. Індексація проводиться за основним місцем роботи.

Основні правила індексації такі:

- її зобов'язані проводити всі роботодавці;
- індексують зарплату всіх працівників незалежно від її розміру в межах прожиткового мінімуму для працездатних осіб;
- у ній бере участь зарплата кожного працівника окремо;
- провідну роль відіграють місяці, в яких:
  - фізособі підвищували зарплату (тарифну ставку, оклад, відрядні розцінки);
  - співробітника прийняли на роботу;
  - підвищено розмір мінімальної зарплати і у зв'язку з цим збільшилася зарплата працівників.

Такі місяці вважаються базовими і індексації нарахованої за ці місяці зарплати *не проводять*, а вже з наступного місяця обчислюють новий індекс. Якщо зарплата працівника в результаті збільшення мінімальної зарплати не зростає, то зарплату продовжують індексувати, використовуючи індекс відповідного місяця. Крім того, якщо при підвищенні зарплати (у т.ч. внаслідок збільшення мінімальної зарплати) сума підвищення менша за суму індексації, яка була б нарахована в місяці підвищення, то такий місяць не буде базовим і зарплату продовжують індексувати.

### 3.4 Порядок нарахування доплат і надбавок

Кожне підприємство самостійно в колективному договорі встановлює умови запровадження та розміри надбавок, доплат з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством, генеральною та галузевими угодами.

**Надбавки** належать до виплат стимулюючого характеру, ними заохочується високоякісна і висококваліфікована праця окремих категорій працівників підприємства. До них відносяться надбавки за високі досягнення в роботі або виконання особливо важливих завдань, суміщення професій, класність, персональні надбавки тощо.

**Доплати** – це виплати компенсуючого характеру, пов'язані з режимом роботи і умовами праці (доплати за працю на важких роботах, на роботах зі шкідливими і небезпечними умовами, в нічний час тощо).

Розміри доплат і надбавок, а також умови їх виплати встановлюються положеннями, що розробляються адміністрацією підприємства і погоджені з профспілковим органом. При цьому їх розміри не можуть бути нижчими за встановлені законодавством.

Розглянемо деякі види доплат і надбавок.

#### **Оплата праці в понаднормовий час**

Понаднормовою роботою вважається робота, яка виконується понад встановлену тривалість робочого часу. Вона, як правило, не дозволяється, але якщо проводиться, то у порядку, встановленому діючим трудовим законодавством у виняткових випадках і з дозволу відповідного профспілкового органу підприємства. Тривалість роботи не повинна перевищувати чотирьох годин протягом двох днів підряд та 120 годин на рік для кожного працівника.

Оплата понаднормованого часу провадиться згідно із статтею 106 КЗОТа України. Компенсація понаднормованих робіт шляхом надання відгулу не допускається. Оплата проводиться в подвійному розмірі часової тарифної ставки при погодинній або відрядній оплаті праці.

#### **Оплата простоїв**

Низька організація праці на підприємстві може призвести до простоїв, які мають бути оплачений в розмірі не нижче 2/3 тарифної ставки встановленого даному працівнику розряду або окладу.

За час простою, який викликаний виробничою ситуацією, небезпечною для життя або здоров'я працівників чи людей, що його оточують, і для навколишнього природного середовища не з вини працівника, за працівником зберігається середній заробіток.

Простої з вини працівника не оплачуються.

Факти простоїв документуються. Для цього застосовуються листки обліку простоїв, в яких вказуються причини, винуватці та тривалість простою. Час використання робітника у період простоїв на інших роботах

до листка обліку простоїв не включається, а оформлюється видачею їм разових нарядів.

#### ***Доплата за роботу у нічний час***

Нічним вважається час з 10-ї години вечора до 6-ї години ранку. Розмір доплати за роботу в нічний час передбачений до 40% годинної тарифної ставки (посадового окладу) за кожен годину роботи в цей час (але не нижче ніж 20%).

При роботі у нічний час встановлена тривалість роботи (зміни) скорочується на одну годину (ст. 54 КЗпП). Така норма не поширюється на працівників, для яких уже передбачене скорочення робочого часу, а саме:

- для працівників, зайнятих на роботах зі шкідливими умовами праці, які працюють не більше як 36 годин на тиждень;
- для окремих категорій працівників (лікарів та інших), яким скорочена тривалість робочого часу встановлена законодавством.

Тривалість нічної роботи прирівнюється до денної в тих випадках, коли це необхідно за умовами виробництва, зокрема на безперервних виробництвах, а також на змінних роботах при шестиденному робочому тижні з одним вихідним днем.

#### ***Оплата праці у святкові та неробочі дні, а також у вихідні дні***

Стаття 71 Кодексу законів про працю (КЗпП) забороняє роботу у вихідні дні. Як виняток допускається робота окремих працівників у разі необхідності для:

- 1) відвернення громадського або стихійного лиха, виробничої аварії і негайного усунення їх наслідків;
- 2) відвернення нещасних випадків, загибелі або псування державного чи громадського майна;
- 3) виконання невідкладних, наперед непередбачених робіт, від негайного виконання яких залежить у подальшому нормальна робота підприємства, установи, організації в цілому або їх окремих підрозділів;
- 4) виконання невідкладних вантажно-розвантажувальних робіт з метою запобігання або усунення простою рухомого складу чи скупчення вантажів у пунктах відправлення і призначення.

Залучення працівників до роботи у вихідні дні провадиться за письмовим наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого ним органу і тільки з дозволу профспілкового комітету підприємства, установи, організації.

У будь-якому випадку до роботи у вихідні дні забороняється залучати:

- працівників молодше 18 років (ст.192 КЗпП);
- вагітних жінок;
- жінок, які мають дітей віком до трьох років.

Відповідно до статті 72 КЗпП робота у вихідний день може компенсуватися за згодою сторін наданням іншого дня відпочинку або у грошовій формі у подвійному розмірі.

Оплата за роботу у вихідний день провадиться за правилами статті 107 КЗпП, тобто за тими ж правилами, що і за роботу у святковій та неробочій дні.

Оплата у ці дні проводиться в подвійному розмірі:

- робітникам відрядникам – за подвійними відрядними розцінками. При цьому премія за роботу у вихідний день нараховується на заробіток за одинарними розцінками;
- працівникам, робота яких оплачується за годинними ставками, - в подвійному розмірі годинної ставки;

Працівникам, які мають посадові оклади, за роботу у вихідний день виплачують одинарну годинну або денну ставку понад оклад, якщо робота провадилась у межах місячної норми робочого часу; і у розмірі подвійної годинної або денної ставки понад оклад – якщо робота провадилась понад місячну норму.

При цьому оплата в зазначеному розмірі провадиться за години, фактично відпрацьовані в святковий або неробочий день. За бажанням працівника, який працював у святковий або вихідний день, йому може бути надано інший день відпочинку.

Оплата у зазначеному розмірі проводиться за години, фактично відпрацьовані у вихідний та святковий день.

### ***Суміщення професій (посад) і оплата праці***

Це виконання працівником поряд зі своєю основною роботою (обумовленою трудовим договором) додаткової роботи за іншою професією (посадою) без звільнення від основної роботи.

Варто не плутати суміщення і *сумісництво*. Про останнє йдеться тільки тоді, коли працівник виконує роботи на іншій посаді на підставі окремого трудового договору *поза межами робочого дня* (зміни). Наприклад, за основним місцем роботи особа працює 8 годин і на тому ж підприємстві ще плюс 4 години – вже як сумісник. При суміщенні такого немає: роботу виконують протягом законодавчо визначеної тривалості робочого дня (зміни), окремого договору не укладають.

Суміщення професій (посад) передбачає, що посада, яка суміщується, є у штатному розписі, але залишається вакантною. За відсутності вакансій встановити доплату за суміщення професій (посад) неможливо. Відсутність вакансій означає, що немає ані відповідних тарифних ставок (окладів), ані економії, розрахованої за цими ставками. Суміщення оформляється наказом керівника підприємства із зазначенням суміщуваної професії (посади), обсягу додаткової роботи, розміру доплати і строку (або без зазначення строку). Коли в наказі про суміщення професій (посад) не було обумовлено терміну, на який працівнику



доручаються додаткові обов'язки, то найману особу необхідно повідомити про скасування доплати за суміщення професій не пізніше, ніж за два місяці.

Доплати за суміщення професій (посад) одному працівникові максимальними розмірами не обмежуються і визначаються наявністю одержаної економії за тарифними ставками і окладами працівників-сумісників.

### ***Виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника***

Під виконанням обов'язків тимчасово відсутнього працівника без звільнення від виконання своєї основної роботи слід розуміти заміну працівника, який відсутній у зв'язку із хворобою, відпусткою, відрядженням тощо, коли відповідно до чинного законодавства за ним зберігається робоче місце (посада).

Виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників називається тимчасовим заступництвом (заміщенням). Працівник, що заміщає, виконує обов'язки як за своєю посадою, так і за посадою відсутнього працівника без збільшення тривалості робочого дня. Про покладення на працівника додаткових функцій у порядку виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника по підприємству видають наказ (розпорядження).

Розмір доплати одному працівнику за виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника встановлюють у розмірі до 100 відсотків тарифної ставки (окладу) відсутнього працівника. Будівельні підприємства, як ми говорили вище, самостійно встановлюють у колективному договорі розміри надбавок.

Є застереження, через яке керівники підприємств, установ і організацій, їх заступники і помічники, керівники структурних підрозділів, відділів, служб та їх заступники права на доплату за виконання тимчасово відсутнього працівника *не мають*.

### ***Тимчасове заступництво***

Тимчасовим замісництвом вважається виконання службових обов'язків за посадою тимчасово відсутнього працівника, коли це викликано виробничою необхідністю чи пов'язано з розпорядчими функціями, працівником, який працює на тому ж підприємстві, в установі, організації.

Працівник, який заміщує тимчасово відсутнього працівника, на період заступництва звільняється від виконання обов'язків, обумовлених трудовим договором за основним місцем роботи. Тобто, тимчасовий замісник виконує виключно обов'язки відсутньої людини. При цьому йому доплачують різницю між фактичним і посадовим окладом працівника, якого він заміщує. А ось штатним заступникам, помічникам відсутніх працівників (у разі відсутності посади заступника) різниця в окладах не виплачується.

Преміювання тимчасових заступників провадиться на умовах і в розмірах, установлених за посадою працівника, якого заміщують. При цьому премія нараховується на посадовий оклад працівника, який заміщує, та на різницю в окладах.

Призначення працівника виконуючим обов'язки за вакантною посадою не допускається.

#### ***Надбавка за класність***

Надбавка за класність водіям легкових і вантажних автомобілів, автобусів встановлюється у відсотках до встановленої тарифної ставки за відпрацьований водієм час. Водіям першого класу – 25 %; другого - 10%.

У разі, коли транспортний засіб знаходиться на ремонті (простої), надбавка за класність водію не виплачується.

### **3.5 Порядок нарахування відпускних**

Законом України про відпустки встановлені такі види відпусток:

1) *щорічні:*

- основна;
- додаткова за роботу із шкідливими та важкими умовами праці;
- додаткова за особливий характер праці;
- інші додаткові відпустки, передбачені законодавством;

2) *додаткові відпустки у зв'язку з навчанням;*

3) *творча відпустка;*

4) *соціальні відпустки (у зв'язку з вагітністю та пологами, для догляду за дитиною тощо);*

5) *відпустки без збереження заробітної плати.*

При цьому законодавством, колективним договором, угодою та трудовим договором можуть установлюватись інші види відпусток.

Тривалість щорічної основної відпустки становить не менш як 24 календарних дні за відпрацьований робочий рік, який відлічується з дня укладання трудового договору. Надання основної відпустки гарантоване працівнику незалежно від того, де він працює і яку роботу виконує.

Деякі працівники мають право на додаткову щорічну відпустку. Додаткова відпустка надається у випадку особливих умов і характеру роботи, тобто визначальними стають обставини, передбачені законодавством або колективним договором.

Отже, конкретна тривалість відпустки встановлюється колективним чи трудовим договором залежно від результатів атестації робочих місць за умовами праці та часу зайнятості працівника в цих умовах.

Святкові та неробочі дні при визначенні тривалості відпусток не враховуються. Вони збільшують тривалість відпустки, але не оплачуються.

Загальна тривалість щорічних основної та додаткових відпусток не може перевищувати 59 календарних днів, а для працівників зайнятих на підземних гірничих роботах – 69 календарних днів.

Щорічні основна і додаткова відпустки надаються працівнику з таким розрахунком, щоб вони були використані, як правило, до закінчення робочого року. За загальним правилом у перший рік роботи щорічна відпустка надається після закінчення шести місяців безперервної роботи, при цьому її тривалість визначається пропорційно відпрацьованому часу.

Відпустка за наступні роки може бути надана працівнику в будь-який час згідно з графіком відпусток на підприємстві.

За бажанням працівника частина щорічної відпустки замінюється грошовою компенсацією. При цьому тривалість наданої працівникові щорічної та додаткових відпусток не повинна бути менше, ніж 24 календарних дні. Особам віком до вісімнадцяти років заміна всіх видів відпусток грошовою компенсацією не допускається.

У разі звільнення працівника йому виплачується грошова компенсація за всі невикористані ним дні щорічної відпустки.

Сума відпускних визначається згідно з „Порядком обчислення середньої заробітної плати”, затвердженим постановою КМУ від 08.12.95 р. № 100, зі змінами та доповненнями.

Відповідно до цього порядку суми виплат, належних працівнику за час надання йому щорічних основної та додаткової відпусток, тривалість яких визначається у календарних днях, розраховується шляхом ділення сумарного заробітку за останні 12 календарних місяців перед наданням відпустки на відповідну кількість календарних днів року (за винятком святкових і неробочих днів) і множення отриманого результату (середньоденного заробітку) на кількість календарних днів наданої оплачуваної відпустки.

Цей розрахунок можна показати у вигляді формули:

$$\Sigma B = [\Sigma Zп : (365 - Cв)] \times Дв,$$

де  $\Sigma B$  – сума відпускних;

$\Sigma Zп$  – сумарний заробіток працівника за останні 12 місяців;

$Cв$  – число святкових і неробочих днів, передбачених законодавством;

$Дв$  – тривалість відпустки в календарних днях.

До сумарного заробітку працівника за останні 12 місяців включаються такі виплати:

- основна заробітна плата;
- доплати і надбавки;
- виробничі премії та премії за економію конкретних видів палива, електроенергії та теплової енергії;
- винагорода за підсумками роботи за рік і вислугу років тощо.

Премії включаються до заробітку того місяця, на який вони припадають згідно з розрахунковою відомістю на заробітну плату.

При обчисленні середньої заробітної плати для оплати щорічної відпустки до фактичного заробітку, крім вищезазначених виплат, включаються виплати за час, протягом якого за працівником зберігався середній заробіток (за час попередньої щорічної відпустки, виконання державних і громадських обов'язків, службового відрядження та ін.), і допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

Якщо працівник відпрацював менше року, заробітна плата обчислюється, виходячи з фактичного часу роботи, тобто початком такого періоду слід вважати першу дату місяця після оформлення на роботу, а закінченням – першу дату місяця, в якому надається відпустка.

Всі виплати включаються до розрахунку середньої заробітної плати в тому розмірі, в якому вони нараховані, без вирахування сум утриманих податків та інших стягнень.

Суми відпусток відносяться до витрат на оплату праці. Оплата щорічних і додаткових відпусток, а також грошові компенсації за невикористану відпустку відносять до **фонду додаткової заробітної плати**. Але необхідно пам'ятати, що суми відпускних включають до фонду оплати праці звітного місяця тільки в сумі, що припадає на дні відпустки у звітному місяці. Суми ж, що припадають на дні відпустки в наступному місяці, включають до фонду оплати праці наступного місяця.

З працівника, який іде у відпустку, утримується податок на доходи фізичних осіб:

- окремо із заробітку за минулий місяць, якщо до початку відпустки його не утримали;
- окремо з відпускної суми і заробітку за поточний місяць, якщо відпустка триватиме до кінця місяця;
- із суми відпускних, які припадають на неповний наступний місяць (тільки після повернення з відпустки – за сукупністю із заробітком за весь місяць у загальному порядку).

Компенсація за невикористану відпустку є об'єктом для утримання прибуткового податку і обчислюється у складі сукупного оподаткованого доходу того місяця, в якому компенсацію нараховували до виплати.

### **3.6 Порядок розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності**

Підставою для нарахування допомоги у разі тимчасової непрацездатності є *листок непрацездатності*, який видається лікувальним закладом. У листку зазначається вид непрацездатності та час звільнення від роботи. На зворотному боці листка на підприємстві відділом кадрів

проставляються дні непрацездатності, а також неробочі дні за період хвороби, визначається безперервний стаж роботи на підприємстві згідно з трудовою книжкою. Уповноважений із соціального страхування зазначає розмір належної допомоги у відсотках, а також кількість днів, за які її призначають.

Відсоток оплати листка непрацездатності визначають згідно зі статтею 37 Закону про страхування від непрацездатності, де встановлено, що допомогу виплачують у таких розмірах:

- **100%** середньої заробітної плати (доходу) застрахованим особам, страховий стаж яких **понад 8 років**, а також без урахування стажу застрахованим особам, віднесеним до 1- 4 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, одному з батьків або особі, яка замінює їх і доглядає за хворою дитиною віком до 14 років, яка постраждала внаслідок Чорнобильської катастрофи, ветеранам війни та особам, на яких поширюється дія Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”;
- **80%** середньої заробітної плати (доходу) застрахованим особам, страховий стаж яких **від 5 до 8 років**;
- **60%** середньої заробітної плати (доходу) застрахованим особам, страховий стаж яких **менше 5 років**.

Допомогу з тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми виплачують застрахованим особам, починаючи з **шостого дня** непрацездатності за весь період до відновлення працездатності.

**Перші п'ять днів оплачує власник** за рахунок коштів підприємства за основним місцем роботи. Лікарняні працівників оплачуються згідно з графіком роботи підприємства за робочі дні, які припадають на дні тимчасової непрацездатності. Період хвороби визначають у календарних днях, тому підприємство повинно виплатити за свій рахунок лікарняні за робочі дні, що припадають на перші п'ять календарних днів тимчасової непрацездатності. Наприклад, якщо працівник підприємства (при п'ятиденному робочому тижні) захворів у четвер, то з перших п'яти календарних днів тимчасової непрацездатності підприємство оплатить три робочих дні. А починаючи з вівторка, допомогу працівнику нараховують за рахунок коштів фонду.

Правило “п'яти днів” не застосовують (тобто оплачують період хвороби за рахунок фонду з першого дня за весь період непрацездатності) у таких випадках:

- при догляді за хворою дитиною (не більше 14 календарних днів);
- при догляді за хворим членом сім'ї (не більше, ніж 3 календарних дні, в окремих випадках –7);
- при захворюванні матері або іншої особи, яка фактично здійснює догляд за дитиною віком до трьох років або дитиною-інвалідом віком до 16 років (без обмеження строків виплат);

- у зв'язку з карантинном, який накладено санітарно-епідеміологічною службою;
- у зв'язку з переведенням застрахованої особи за медичним висновком на більш легку, нижчеоплачувану роботу;
- при здійсненні протезування за медичними показниками у стаціонарі протезно-ортопедичного підприємства.

Якщо працівник *захворіє* під час перебування у щорічній відпустці, то допомогу йому надають у загальному порядку. При цьому за бажанням працівника і за погодженням із власником відпустки може бути перенесена на більш пізній строк або подовжена на кількість днів непрацездатності.

Періодом, за який проводиться розрахунок, є останні *шість календарних місяців*, що передують місяцю, в якому настав страховий випадок. Якщо ж хворий працівник відпрацював менше 6 календарних місяців, середню заробітну плату обчислюють за фактично відпрацьованими календарними місяцями. А у випадку, коли працівник захворів, пропрацювавши менше календарного місяця, розрахунок ведуть за фактично відпрацьованим часом перед настанням страхового випадку.

Розрахунок проводять за формулою:

$$D = (\sum Z_{пл} : K_{дн.}) \cdot \% \cdot K_{непр.}$$

де D – допомога у разі тимчасової непрацездатності;

$\sum Z_{пл}$  - сума заробітної плати за останні шість місяців;

$K_{дн.}$  - кількість фактично відпрацьованих днів протягом останніх шести місяців;

% - відсоток, який залежить від трудового стажу;

$K_{непр.}$  - кількість днів тимчасової непрацездатності.

Розрахунок суми допомоги проводиться у декілька етапів:

**Етап 1.** Визначаємо базу для обчислення середнього заробітку.

**Базою** для обчислення середньої заробітної плати є нарахована заробітна плата (основна, додаткова, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі), що підлягає обкладанню податком з доходів фізичних осіб, з якої сплачувалися страхові внески.

**Етап 2.** Знаходимо середньоденну заробітну плату.

Щоб визначити суму середньоденної заробітної плати, необхідно зазначену базу поділити на кількість відпрацьованих робочих днів у розрахунковому періоді.

**Етап 3.** Обчислюємо загальну суму допомоги з тимчасової непрацездатності.

**Загальна сума допомоги визначається** шляхом множення середньоденної заробітної плати на відсоток, який залежить від стажу та на кількість робочих днів, що припадають на період непрацездатності.

**Етап 4.** Розраховуємо суму допомоги, що виплачується за рахунок підприємства.

Для цього загальну суму допомоги необхідно розділити на кількість робочих днів, що припадають на період непрацездатності, і помножити на число невідпрацьованих робочих днів у поточному місяці, що припадають на перші п'ять календарних днів непрацездатності, що оплачує підприємство.

**Етап 5.** Визначаємо суму допомоги, що виплачується за рахунок фонду непрацездатності.

Від загальної суми непрацездатності віднімаємо суму допомоги, що виплачується за рахунок підприємства.

Цю послідовність дій можна застосовувати тільки для розрахунку суми допомоги з тимчасової непрацездатності у зв'язку із захворюванням або травмою, які не пов'язані з нещасним випадком на виробництві. Решту видів допомог з тимчасової непрацездатності розраховують за три перших етапи, а суму допомоги виплачують у повному обсязі за рахунок фонду непрацездатності.

Допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю працівників включається до його сукупного доходу і *оподатковується податком на доходи фізичних осіб* на загальних підставах, а також з неї *утримується збір до Пенсійного фонду*.

На суму допомоги з тимчасової непрацездатності соціальні внески нараховувати **не потрібно**.

### 3.7 Облік витрат на оплату праці в будівництві

Витрати на оплату праці є третьою за значущістю складовою витрат після матеріальних витрат та інших операційних витрат операційної діяльності вітчизняних підприємств більшості галузей економіки, в тому числі будівництва (близько 15% від загальних витрат операційної діяльності). Облік цих витрат повинен сприяти вирішенню таких питань:

- вибір оптимальних систем і форм оплати праці;
- визначення витрат на оплату праці в структурі майбутніх контрактів;
- визначення витрат на оплату праці в структурі трансфертних цін;
- облік витрат на оплату праці в розрізі об'єктів будівництва, продукції та послуг підсобних і допоміжних виробництв;
- облік витрат на оплату праці за калькуляційними статтями та видами діяльності;
- облік витрат на оплату праці в розрізі матеріально відповідальних осіб із складанням внутрішньої звітності.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 „Виплати працівникам” передбачено поділ виплат на поточні виплати, виплати при

звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати.

Поточні виплати працівникам включають заробітну плату за окладами і тарифами, інші нарахування з оплати праці, виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час), премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо.

Для узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і не облікового складу підприємства з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), за не одержані в установлений строк з каси підприємства суми з виплати працівникам, з інших поточних витрат використовується балансовий пасивний **рахунок 66 „Розрахунки за виплатами працівникам”**.

За **кредитом** цього рахунку відображається основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога з тимчасової непрацездатності, матеріальна допомога, суми індексації заробітної плати у зв'язку з інфляцією та інші належні до нарахування працівникам виплати; за **дебетом** – виплата основної та додаткової заробітної плати, допомога з тимчасової непрацездатності тощо; вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок зарплати (погашення заборгованості перед працівниками з інших виплат); утримання податку з доходів фізичних осіб, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівників.

Цей рахунок має такі субрахунки:

- **661** „Розрахунки за заробітною платою”;
- **662** „Розрахунки з депонентами”;
- **663** „Розрахунки за іншими виплатами” – ведеться облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, зокрема допомога з часткового безробіття, допомога з тимчасової непрацездатності.

Заборгованість підприємства з виплат працівникам у разі одержання готівки для виплати через касу підприємства та неотримання її працівниками в установлений строк відображається проводкою:

**Дт 661, 663 Кт 662**

Аналітичний облік розрахунків з персоналом ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань.

Сума нарахованих виплат всім працівникам дорівнює обороту за кредитом синтетичного рахунку **66 „Розрахунки за виплатами працівникам”** за звітний період. Суми всіх утримань із заробітної плати



працівників і сума виплаченої заробітної плати та інших виплат працівникам дорівнюватиме обороту за дебетом рахунку **66**.

Сума в графі розрахунково-платіжної відомості „Сума, належна до виплати” аналітичних рахунків дорівнює кредитовому сальдо синтетичного рахунку **66**. Кредитове сальдо на рахунку **66** показує заборгованість підприємства перед робітниками та службовцями за минулий (звітний) місяць на перше число наступного за звітним місяця.

Відображення витрат на оплату праці можна здійснювати трьома способами:

- 1) за допомогою рахунків тільки класу **9** „Витрати діяльності”;
- 2) за допомогою рахунків класів **8** „Витрати за елементами” і **9**;
- 3) малими і неприбутковими підприємствами – тільки за допомогою рахунків класу **8**.

Заробітна плата є однією з важливих статей собівартості продукції. Щоб включити її до складу витрат уся нарахована зарплата групується за напрямками витрат. Як показали практичні дослідження на підприємствах будівельної галузі, мало хто використовує в обліку рахунки класу **8**, в тому числі рахунок **81** „Витрати на оплату праці”. Відмову від застосування рахунків цього класу можна пояснити значним скороченням кількості бухгалтерських записів у облікових регістрах.

Якщо підприємство використовує в обліку тільки рахунки класу **9** „Витрати діяльності”, то при нарахуванні заробітної плати **кредит субрахунку 661** кореспондує з **дебетом** рахунків відповідних витрат:

- прями виробничі (**рахунок 23** „Виробництво”);
- загальновиробничі (**рахунок 91** „Загальновиробничі витрати”);
- на управління (**рахунок 92** „Адміністративні витрати”);
- на збут (**рахунок 93** „Витрати на збут”).

Якщо неможливо віднести окремі види надбавок, доплат, заохочувальних і компенсаційних виплат за прямою ознакою, розподіл їх між об'єктами відбувається пропорційно сумі заробітної плати без цих надбавок, доплат і компенсаційних виплат або іншими методами, що застосовуються у будівельній організації.

Витрати на оплату праці, які не пов'язані з виробничою діяльністю будівельної організації та раніше фінансувалися за рахунок її прибутку, належать до інших витрат операційної діяльності. В бухгалтерському обліку їх відображають так:

**Дт 94 „Інші витрати операційної діяльності” Кт 661.**

Відрахування на заохочення працівників будівельної організації у місяці прийняття рішення про виділення коштів на матеріальне заохочення на основі чинних норм ПСБО 11 „Зобов'язання”, ПСБО 16 „Витрати” і ПСБО 26 „Виплати працівникам” відображаються за **кредитом** нового субрахунку **477** „Забезпечення матеріального заохочення” і **дебетом** рахунків обліку операційних витрат (**23, 91, 92, 93, 94**). Одночасно сума

відрахувань на матеріальне заохочення відображається у рядку 226 „Забезпечення матеріального заохочення” Звіту про фінансові результати (ф.2) або у рядку 195 „Забезпечення матеріального заохочення” звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) за той період року (квартал, півріччя, 9 місяців, рік), на який припадає місяць прийняття рішення про виділення коштів на матеріальне заохочення.

Сума нарахування матеріального заохочення відображається проводкою:

***Дт 477 „Забезпечення матеріального заохочення”***

***Кт 661 „Розрахунки за заробітною платою”***

Підприємства і організації, які встановили порядок обліку витрат із застосуванням рахунків класу 8 “Витрати за елементами” і рахунків класу 9 “Витрати діяльності”, попередньо обліковують свої витрати на оплату праці за елементами операційних витрат „Витрати на оплату праці” і „Відрахування на соціальні заходи”. Тобто нарахування заробітної плати відображається так:

***Дт 811, 812, 813, 814, 815, 816      Кт 661***

потім з кредиту цих субрахунків витрати на оплату праці списуються на відповідні витрати діяльності так:

***Дт 23, 91, 92, 93, 94      Кт 811, 812, 813, 814, 815, 816***

\*Порядок обліку утримань із заробітної плати і нарахування податків не залежать від застосування рахунків класу 8 “Витрати за елементами”.

Малі підприємства і неприбуткові організації не мають необхідності у розподілі витрат за напрямками, всі їх витрати фактично можна вважати прямими. Тому такі підприємства можуть обліковувати витрати із застосуванням тільки рахунків класу 8 “Витрати за елементами”. Витрати на оплату праці, що обліковані за дебетом відповідного субрахунку рахунку 81 „Витрати на оплату праці”, у кінці місяця на рахунки класу 9 „Витрати діяльності” не списуються. При такому варіанті ведення обліку витрати у кінці звітного періоду у повній сумі списуються на рахунок фінансових результатів, тобто з кредиту відповідного субрахунку 81 „Витрати на оплату праці” у дебет рахунку 791 „Результат основної діяльності”.

Основними регістрами обліку витрат на оплату праці є розроблені таблиці № 2 „Розподіл заробітної плати”, № 4 „Зведення про нараховану заробітну плату за її структурою і категоріями працюючих”, журнал-ордер 10-Б, журнали 5, 5а.

### 3.8 Облік нарахувань на фонд оплати праці

Підприємства зобов'язані щомісячно здійснювати відрахування до фондів:

- пенсійного страхування;
- соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, зумовленими народженням і похованням;
- соціального страхування на випадок безробіття;
- соціального страхування від нещасного випадку на виробництві.

Розрахунок страхових внесків та відрахувань на соціальні заходи здійснюється за встановленими законодавством нормами від фактичних витрат на оплату праці працівників будівельної організації для кожного виду державного соціального страхування окремо (більш докладно це було розглянуто у підрозділі 2.9.5 Облік розрахунків за страхуванням). Ці нарахування теж є одним з елементів витрат підприємства і їх теж необхідно групувати за видами витрат.

Відрахування на соціальні заходи включаються у собівартість будівельно-монтажних робіт за прямою ознакою з кредиту відповідних субрахунків рахунку **65** „Розрахунки за страхуванням”: **651** „За пенсійним забезпеченням”, **652** „За соціальним страхуванням”, **653** „За страхуванням на випадок безробіття”, **656** „За соціальним страхуванням від нещасного випадку”.

Ці відрахування належать до одних і тих же *витрат*, тобто їх відображають за дебетом одних і тих же рахунків, що й оплата праці, яка стала базою для їх нарахування, тобто складають такі проводки:

**Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 651, 652, 653, 656.**

Як відомо, соціальні внески обчислюють у межах законодавчо встановленої максимальної величини. У 2006 році вона дорівнює десяти прожитковим мінімумам для працездатних осіб. А оскільки прожитковий мінімум протягом року змінюватиметься, то граничний розмір доходу, з якого потрібно обчислювати соцвнески, буде різним. Так, у 2007 році максимальний розмір заробітної плати (а для пенсійних внесків – ще й лікарняних, а також виплат за соціально-правовими договорами за виконані роботи, послуги), на яку нараховують і з якої утримують соцвнески, буде таким:

01.01.07 – 31.03.07 - 7875 грн.;

01.04.07 – 30.09.07 - 8025 грн.;

01.10.07 – 31.12.07 - 8220 грн.

Наведемо схему бухгалтерських проводок з обліку розрахунків з фондом соціального страхування від нещасних випадків в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 - Облік розрахунків з фондом соціального страхування від нещасних випадків

Номер п\п	Зміст господарських операцій	Дт	Кт
<b>Облік нарахування і сплати внесків до фонду</b>			
1	Нараховано суму внеску до фонду на заробітну плату працівників:		
	- зайнятих виробництвом продукції	23	656
	- зайнятих організацією виробництва, апарату управління цехами, ділянками	91	565
	- адміністративно-управлінського персоналу	92	656
	- відділу збуту	93	656
	- допоміжних і обслуговуючих господарств	949	656
2	Сплачено збір до фонду	656	311
<b>Облік взаємовідносин підприємства з фондом за страховими виплатами</b>			
1	<i>При нещасному випадку</i>		
1.1	Нараховано допомогу з тимчасової непрацездатності у зв'язку з травмою на робочому місці:	23, 91, 92, 949	663
	- за рахунок підприємства ( за перші п'ять днів непрацездатності)		
	- за рахунок фонду страхування на випадок тимчасової втрати працездатності	656	663
2	<i>При нещасному випадку з летальним наслідком</i>		
2.1	Оплачено рахунки при організації поховання померлого працівника при нещасному випадку	631	311
2.2	Зараховано у фонд страхових внесків кошти, витрачені на поховання ( у розмірах, затверджених фондом)	656	631
2.3	Віднесено на інші надзвичайні витрати затрати підприємства на поховання, не прийняті до заліку фондом	993	631

### 3.9 Облік утримань із заробітної плати

Із сум нарахованої заробітної плати працівників підприємства здійснюються різні **утримання**. Утримання із заробітної плати відрізняються від нарахувань тим, що джерелом виплати є **доходи кожного працівника**. Утримання із заробітної плати податків і платежів, що сплачуються працівниками, відображають оборотом за **дебетом** субрахунку **661** „Розрахунки із заробітною платою” у кореспонденції з **кредитом** відповідних субрахунків податків і зборів. Утримання поділяються на обов'язкові та на утримання за ініціативою працівника або підприємства, але тільки у випадках, передбачених законодавством.

**Обов'язкові утримання** включають:

- ✓ податок на доходи фізичних осіб - **15%** (до 2007 р. – 13%)

**Дп 661 Кт 641/3**

- ✓ утримання до Пенсійного фонду – **0,5 %** від об'єкта оподаткування, що не перевищує розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб та **2%** із суми, що перевищує розмір цього мінімуму

**Дп 661 Кт 651**

- ✓ утримання до фонду страхування від непрацездатності – **0,5%** (якщо зарплата не перевищує прожиткового мінімуму на працездатну особу) і **1%** (якщо зарплата перевищує цей мінімум)

**Дп 661 Кт 652**

- ✓ утримання збору зі страхування на випадок безробіття – **0,5%** від суми оплати праці

**Дп 661 Кт 653**

- ✓ утримання за виконавчими листами і приписами нотаріальних контор на користь юридичних та фізичних осіб.

**Дп 661 Кт 377 (або 685)**

Утримання податку на доходи фізичних осіб із доходів, нарахованих (виплачених) у вигляді заробітної плати, здійснюють за такою формулою:

$$P_{\text{фіз. ос.}} = (D - Z_{\text{пф}} - Z_{\text{соц}} - Z_{\text{безр}} - C_{\text{оцП}}) \cdot \text{Ст}_{\text{ДФО}} \%,$$

де  $P_{\text{фіз. ос.}}$  - податок з доходів фізичних осіб;

$D$  – дохід, нарахований (виплачений) у вигляді заробітної плати;

$Z_{\text{пф}}$  – внесок до Пенсійного фонду, що утримується з доходу працівника;

$Z_{\text{соц}}$  – збір до фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, що утримується з доходу працівника;

$Z_{\text{безр}}$  – збір до фонду соціального страхування на випадок безробіття, що утримується з доходу працівника;

$C_{\text{оцП}}$  – податкова пільга (якщо працівник має право на соціальну пільгу. Більш детально див. підрозділ 2.9.4 „Облік податку з доходів фізичних осіб”);

$\text{Ст}_{\text{ДФО}} \%$  - ставка податку на доходи фізичних осіб.

Розглянемо порядок утримання податку на доходи фізичних осіб на умовному прикладі.

### **Приклад 1**

Працівникові за місцем основної роботи за січень 2007 року нарахована заробітна плата в розмірі 720 грн. Інших доплат і нарахувань не було.

Даний працівник має право на загальну податкову пільгу, оскільки його зарплата не перевищує прожиткового мінімуму для працездатної особи, який діє на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 і округленого до найближчих 10 грн. (525 грн. · 1,4), тобто межа для застосування податкової соціальної пільги у 2007 р – 740 грн.

Отже, працівник має право на зменшення суми загального оподаткованого доходу на суму податкової соціальної пільги у розмірі, що дорівнює 50% мінімальної заробітної платі (у розрахунку на місяць), встановленої законом на 1 січня звітного податкового року. В 2007 році – 200 грн. (400 грн. x 50%).

Податок з доходів фізичних осіб розраховується у такий спосіб:

- 1) Утримання до пенсійного фонду:  
 $525 \text{ грн.} \cdot 0,5\% + (720 \text{ грн.} - 525 \text{ грн.}) \cdot 2\% = 6,52 \text{ грн.}$
- 2) Утримання до фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності:  
 $720 \text{ грн.} \cdot 1\% = 7,20 \text{ грн.}$
- 3) Утримання до Фонду соціального страхування на випадок безробіття:  
 $720 \text{ грн.} \cdot 0,5\% = 3,60 \text{ грн.}$
- 4) Податок з доходів працівника  
 $(720 \text{ грн.} - 6,52 \text{ грн.} - 7,20 \text{ грн.} - 3,60 \text{ грн.} - 200 \text{ грн.}) \cdot 15\% = 75,40 \text{ грн.}$

Отже, на руки працівник отримає 627,28 грн. (720 грн. – 6,52 грн. – 7,20 грн. – 3,60 грн. – 75,40 грн.)

**Виконавчий лист** – це документ, спрямований на примусове виконання рішення суду або іншого компетентного органу.

На підставі рішень суду здійснюються стягнення таких платежів: аліментів, відшкодування збитку, заподіяного каліцтва чи іншого ушкодження здоров'я тощо.

Утримання аліментів здійснюються із суми заробітку (доходу) після утримання з цієї суми податку на доходи, що утримуються з нього. Мінімальний розмір аліментів на 1 дитину не може бути меншим, ніж 30 відсотків прожиткового мінімуму для дитини відповідного віку. Доставка грошових переказів одержувачу аліментів здійснюється за рахунок платника аліментів.

На підприємстві аліменти утримують або на підставі заяви (при добровільній сплаті), або на підставі виконавчого листа (при примусовій).

В обліку утримання за виконавчими листами відображається проводкою:

#### ***Дт 661 Кт 685***

***До утримань з ініціативи працівника*** відносять:

- ✓ суми профспілкових внесків, якщо працівник є членом профспілки і подав заяву про утримання цих внесків із заробітної плати. Внески сплачуються в розмірі 1% від загальної суми нарахованої заробітної плати за звітний місяць з вирахуванням нарахованої суми допомоги за дні тимчасової непрацездатності за цей же період. В обліку утримання даних внесків відображається проводкою:

#### ***Дт 661 Кт 377 (або 685)***

- ✓ розрахунки зі страховими організаціями з індивідуального страхування персоналу підприємства, за їх письмовим дорученням, у

разі добровільного страхування, з нарахованої їм заробітної плати страхових внесків за договорами та з обов'язкового страхування, що встановлюється законодавством (субрахунок **654** „За індивідуальним страхуванням” )

***Дт 661 Кт 654***

***До утримань за ініціативою підприємства*** відносять:

- ✓ суми, утримані з членів трудового колективу за заподіяну матеріальну шкоду

***Дт 661 Кт 375***

- ✓ за допущений брак

***Дт 661 Кт 24***

- ✓ своєчасно не повернуті суми, одержані у підзвіт

***Дт 661 Кт 372***

- ✓ своєчасно не погашені безпроцентні позики, видані членам трудового колективу, за формений одяг

***Дт 661 Кт 377***

В усіх випадках загальний розмір всіх утримань із заробітної плати не може перевищувати 20%, а в особливих випадках – 50% заробітної плати, що належать до виплати працівнику.

***Видачу заробітної плати*** відображають проводкою:

***Дт 661 Кт 301.***

### **3.10 Облік розрахунків з учасниками**

Відносини підприємства з учасниками можна розглядати з двох сторін. З одного боку, учасники повинні повністю розрахуватись з підприємством по внесках до статутного капіталу. З іншого – підприємство зобов'язане сплачувати учасникам дивіденди.

***Дивіденди*** – це частина чистого прибутку, розподілена між учасниками відповідно до часток їхньої участі у власному капіталі підприємства.

Відповідно до Закону України від 18.06.91р. “Про цінні папери і фондову біржу” ***основним джерелом*** сплати дивідендів є ***чистий прибуток*** товариства. Порядок розподілу прибутку необхідно відобразити в статуті підприємства. Якщо цього немає в статуті, то розмір і строки виплати дивідендів визначають власники будівельних підприємств.

Особливу увагу дивідендній політиці приділяють у відкритих акціонерних товариствах. Дивіденди на акції виплачуються один раз на рік за підсумками календарного року в порядку, передбаченому статутом акціонерного товариства. Виплата дивідендів відбувається після виплати процентів по облігаціях. Якщо акціонерне товариство має прості і привілейовані акції, то оголошена сума дивідендів розподіляється між

ними, причому, спочатку виплачуються дивіденди по привілейованих акціях, а потім – на прості. Розмір дивідендів встановлюється в процентах або в сумі на 1 акцію. Не нараховуються дивіденди на акції, власником яких є саме акціонерне товариство.

*Нараховані оголошені дивіденди за рахунок нерозподіленого прибутку відображаються записом:*

***Дт441 „Прибуток нерозподілений”***

***Кт 443 „Прибуток, використаний у звітному році”***

Додатковим джерелом оплати дивідендів (лише для привілейованих акцій) є резервний капітал. У тому разі, коли прибуток відповідного року є недостатнім, виплата дивідендів на привілейовані акції провадиться за рахунок резервного капіталу, що відображається записом:

***Дт43 „Резервний капітал”***

***Кт 443 „Прибуток, використаний у звітному році”***

Для обліку розрахунків з нарахування виплати дивідендів передбачено **субрахунок 671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”**. За **кредитом** цього субрахунку відображається збільшення заборгованості підприємства перед засновниками, за **дебетом** – її зменшення (погашення) у тому числі реінвестиція дивідендів.

**Реінвестиція дивідендів** – це їх виплата у вигляді акцій (часток, паїв) за умови, що така виплата не змінює часток (пропорцій) участі всіх власників (акціонерів) у статутному фонді цього підприємства. При інвестиції дивіденди не виплачуються на руки засновникам, а збільшують суму внеску засновника, тому при реінвестиції підприємству необхідно внести відповідні зміни до своїх установчих документів щодо збільшення розмірів статутного фонду та зареєструвати їх у державній адміністрації за своїм місцезнаходженням. Для господарських товариств встановлено п'ятиденний строк, протягом якого вони повинні повідомити орган, що провів реєстрацію, про зміни в установчих документах.

Нараховані дивіденди по отримувачах на початок виплати відображаються записом:

***Дт 443 Кт671***

Відповідно до п.7.8 ст.7 Закону про прибуток, у разі виплати дивідендів будівельне підприємство зобов'язане сплатити в бюджет аванс з податку на прибуток у частині дивідендів. Аванс сплачується за загальною ставкою податку на прибуток, розмір якої 25% від нарахованої суми дивідендів. При цьому підприємство, яке сплачує дивіденди, має право зменшити власні податкові зобов'язання з податку на прибуток на суму утриманого та перерахованого податку на дивіденди. При реінвестиції дивідендів законодавством передбачена пільга зі сплати податку на дивіденди, тобто податок не нараховується.



Доходи, отримані фізичною особою (працівником) у вигляді дивідендів, підлягають оподаткуванню за загальною ставкою – 15% з 1 січня 2007р.

Нарахований податок на дивіденди відображається записом:

*Дт 671 Кт 641*

Сплата грошових дивідендів відображається записом:

*Дт 671 Кт 30,31*

Розглянемо на умовному прикладі кореспонденцію з нарахування та виплати дивідендів працівникам (засновникам).

### **Приклад 2**

За підсумками звітного періоду 2007р. згідно з протоколом зборів засновників загальна сума дивідендів склала 50 000 грн. (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 - Відображення в бухгалтерському обліку нарахування та отримання дивідендів

Номер з/п	Первинний документ	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Протокол зборів	Відображено використання прибутку на виплату дивідендів	441	443	50000
2	Розрахунково-платіжна відомість	Нарахування дивідендів	443	671	50000
3	Розрахунок бухгалтерії	Нараховано авансовий внесок з податку на прибуток	98	641/2	12500
4	Платіжне доручення	Сплачено авансовий внесок з податку на прибуток	641/2	311	12500
5	Розрахунково-платіжна відомість	Утримано податок з доходів з нарахованих дивідендів	671	641/3	7500
6	Платіжне доручення	Перераховано податок з доходів до бюджету	641/3	311	7500
7	ВКО	Виплачено дивіденди	671	301	42500

Виняток становлять дивіденди, нараховані на користь фізичної особи у вигляді акцій (частин, паїв) за умови, що таке нарахування:

- не змінює пропорції (частини) всіх власників у статутному фонді підприємства;
- збільшує розмір статутного фонду підприємства на сукупну номінальну вартість таких дивідендів.

У такому разі при додержанні перелічених умов сума виплачених дивідендів не включається до складу оподаткованого доходу фізичної особи.

З сум доходів у вигляді дивідендів внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування із застрахованих осіб не утримуються.

## ???

### Контрольні запитання

1. Дайте визначення заробітної плати.
2. Назвіть види заробітної плати і дайте їм характеристику.
3. На підставі чого здійснюється організація оплати праці?
4. Як оплачується виконана робота при погодинній, при відрядній системі оплати праці?
5. Які системи оплати праці застосовуються у наш час?
6. Що таке колективний договір? Які взаємні зобов'язання сторін у ньому встановлюються?
7. На підставі яких первинних документів ведеться облік особового складу?
8. За допомогою якого документа здійснюється облік робочого часу?
9. В якому документі відображаються розрахунки за виплатами працівникам?
10. Що є джерелом коштів підрядної організації для нарахування заробітної плати працівникам?
11. Розкрийте порядок нарахування основної заробітної плати робітникам-відрядникам.
12. Як проводиться нарахування основної заробітної плати робітникам з погодинною оплатою праці?
13. Як проводиться нарахування заробітної плати інженерно-технічному персоналу?
14. Що таке індексація? Мета її проведення.
15. Які грошові доходи підлягають індексації?
16. Назвіть основні правила індексації заробітної плати.
17. Дайте визначення надбавок і доплат.
18. Які види доплат ви знаєте? Розкрийте порядок нарахування цих доплат.
19. Які види надбавок ви знаєте? Дайте їм характеристику.
20. Як розрахувати суму відпускних?
21. Як розраховується допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю?
22. Як здійснюється облік витрат на оплату праці в будівництві?
23. Які нарахування здійснюються на фонд оплати праці?
24. Які утримання здійснюються із заробітної плати працюючого?
25. Як відображаються в обліку зобов'язання за розрахунками з учасниками?

## ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ

**1. При придбанні виробничих запасів для потреб основної діяльності у підприємства виникає:**

- а) податковий кредит;
- б) податкове зобов'язання;
- в) податок на прибуток.

**2. До обов'язкових утримань із заробітної плати працівника належать:**

- а) збір до Пенсійного фонду;
- б) збір на обов'язкове соціальне страхування;
- в) суми на індивідуальне соціальне страхування.

**3. Необхідною умовою визнання доходів є:**

- а) зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства;
- б) достовірна оцінка доходів;
- в) збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення капіталу.

**4. Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:**

- а) сума доходу (виручки) від реалізації готової продукції, робіт, послуг;
- б) сума отриманих грантів, асигнувань та субсидій;
- в) сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів.

**5. Для узагальнення в бухгалтерському обліку інформації про доходи від реалізації необоротних активів у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок:**

- а) 70 „Доходи від реалізації”;
- б) 71 „Інший операційний дохід”;
- в) 74 „Інші доходи”.

**6. В бухгалтерському обліку згідно з вимогами П(С)БО доходи оцінюються за:**

- а) звичайною ціною;
- б) чистою вартістю реалізації;
- в) справедливою вартістю.

**7. Який господарський зміст операції, записаної за дебетом рахунку 94 «Інші операційні витрати» та кредитом рахунку 79 «Фінансові результати»?**

- а) оприбутковані надлишки товарів, виявлених при інвентаризації;
- б) відображено збиток від реалізації товарів;

в) списано на фінансові результати собівартість реалізованих виробничих запасів.

**8. Дохід, що виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визначається у вигляді:**

- а) дивідендів, роялті, відсотків;
- б) авансових платежів;
- в) передоплат.

**9. Як закривається в кінці відповідного звітнього періоду рахунок 70 „Дохід від реалізації“:**

- а) не закривається;
- б) закривається шляхом списання його кредитового сальдо в дебет рахунку 79 „Фінансові результати“;
- в) закривається шляхом списання його дебетового сальдо в кредит рахунку 79 „Фінансові результати“;
- г) закривається шляхом списання його дебетового сальдо в дебет рахунку 79 „Фінансові результати“, а кредитового сальдо в кредит рахунку 79 „Фінансові результати“.

**10. Яка проводка відповідає операції: „Пред’явлено рахунок за виконані роботи замовнику?“**

- а) Дт 36 Кт 70;
- б) Дт 23 Кт 70;
- в) Дт 90 Кт 23.

**11. Рахунок 70 “Дохід від реалізації” відображається:**

- а) в розділі 2 активу балансу;
- б) в розділі 1 пасиву балансу;
- в) в балансі не показується.

**12. Який зв’язок існує між поняттям “виручка”, “витрати”, “прибуток”?**

- а) виручка = прибуток – витрати;
- б) прибуток складається з виручки і витрат;
- в) прибуток = виручка – витрати

**13. Податки та передбачені законодавством обов’язкові платежі, окрім тих, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг):**

- а) не визнаються витратами згідно з вимогами П(С)БО;
- б) відносяться до адміністративних витрат;
- в) відносяться до інших операційних витрат.

**14. Адміністративні витрати:**

- а) розподіляються на кожен об'єкт витрат пропорційно виробничій собівартості продукції (робіт, послуг);
- б) розподіляються на кожен об'єкт витрат пропорційно прямим витратам на оплату праці;
- в) не розподіляються, а списуються в усій сумі на зменшення фінансового результату.

**15. Витрати на рекламу та дослідження ринку відносяться до:**

- а) витрат, що формують собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- б) витрат на збут;
- в) інших операційних витрат.

**16. Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) складається з:**

- а) прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат;
- б) прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, загальновиробничих витрат;
- в) прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, загальновиробничих витрат.

**17. Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з:**

- а) виробничої собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), наднормативних виробничих витрат, адміністративних витрат;
- б) виробничої собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), розподілених постійних загальновиробничих витрат, наднормативних виробничих витрат;
- в) виробничої собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), нерозподілених постійних загальновиробничих витрат, наднормативних виробничих витрат.

**18. В залежності від обсягів виробництва розрізняють:**

- а) змінні та постійні витрати;
- б) прямі та непрямі витрати;
- в) прості та комплексні витрати.

**19. Залежно від можливості віднесення витрат безпосередньо до конкретного об'єкта економічно доцільним шляхом розрізняють:**

- а) основні та накладні витрати;
- б) прямі та непрямі витрати;
- в) продуктивні та непродуктивні витрати.

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

- а) прямі матеріальні витрати

- б) прямі витрати на оплату праці;
- в) відрахування на соціальні заходи;
- г) витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів, які можна віднести до конкретного об'єкта витрат за прямою ознакою;
- д) інші прямі витрати (включаючи вартість виконаних субпідрядниками робіт).
- е) загальновиробничі витрати;
- ж) адміністративні витрати.

**21. Рахунки, які в кінці звітнього періоду закриваються і сальдо в балансі не відображається, відносяться:**

- а) до класу 7;
- б) до класу 8;
- в) до класу 9;
- г) всі наведені варіанти правильні.

**22. Відстрочені податкові активи – це:**

- а) тимчасова різниця у сумі податку на прибуток, яка виникає внаслідок невідповідності суми прибутку за даними бухгалтерського обліку і прибутку, що підлягає оподаткуванню;
- б) сума податку на прибуток, яка належить до відшкодування в наступних періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою і податковою базами оцінки.

**23. До довгострокової дебіторської заборгованості відноситься сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу та:**

- а) буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу;
- б) буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу;
- в) не буде погашена.

**24. Сумнівним боргом визнається:**

- а) прострочена заборгованість з оплати праці;
- б) поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником;
- в) кредиторська заборгованість підприємства, яка не погашена в терміни, що встановлені договором і не забезпечена відповідними гарантіями.

**25. Оприбуткування запасів, придбаних підзвітною особою за грошові кошти, відображається проводкою:**

- а) Дт 23 Кт 31;
- б) Дт 91 Кт 20;
- в) Дт 20 Кт 372.

**26 Суми пред'явлених, але не визнаних претензій, в бухгалтерському обліку відображаються:**

- а) на субрахунку 374;
- б) на субрахунку 377;
- в) не відображаються.

**27. Заборгованість підприємства, яка виникає, головним чином, через придбання товарів та послуг в кредит, або кредити, які підприємство отримує для свого фінансування це:**

- а) купівля в кредит;
- б) поточна заборгованість;
- в) зобов'язання;
- г) кредиторська заборгованість.

**28. Який документ свідчить про виконання робіт?**

- а) довідка про виконання робіт ;
- б) будівельний контракт;
- в) журнал обліку виконаних робіт;
- г) акт прийнятих робіт.

**29. Оплата праці, яка залежить від кількості відпрацьованих годин і тарифної ставки, це:**

- а) відрядна оплата праці;
- б) погодинно-преміальна;
- в) погодинна оплата праці.

**30. Годинами нічної роботи вважається час:**

- а) з 21 до 6 години;
- б) з 22 до 6 години;
- в) з 22 до 5 години.

**31. Тривалість щорічної основної відпустки не може бути менше:**

- а) 22 календарних днів;
- б) 24 робочих днів;
- в) 24 календарних днів.

**32. Рахунки таких класів є пасивними:**

- а) класу 7 і класу 8;
- б) класу 4 і класу 6;
- в) класу 3 і класу 9.

**33. Рахунки, призначені для обліку інформації про заборгованість підприємства банкам за отримані від них кредити, знаходяться:**

- а) в класі 1;
- б) в класі 3;
- в) в класі 5.

**34. Відображення дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів є дотриманням принципу:**

- а) повного висвітлення;
- б) превалювання сутності над формою;
- в) обачності;

**35. Отримані будівельною організацією аванси від замовників відображаються у складі :**

- а) оборотних активів;
- б) поточних зобов'язань;
- в) доходів майбутніх періодів;
- г) витрат майбутніх періодів.

**36. Об'єктом обкладання податком на прибуток підприємств в Україні є прибуток, який визначається шляхом:**

- а) зменшення суми валових доходів на суму валових витрат;
- б) зменшення суми валових витрат на суму амортизаційних відрахувань.
- в) зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат та суму амортизаційних відрахувань.
- г) зменшення ціни реалізації з ПДВ на суму собівартості реалізованої продукції.

**37. Сума податку на додану вартість, що підлягає сплаті до бюджету, визначається як:**

- а) сума податкових зобов'язань з ПДВ;
- б) сума податкового кредиту з ПДВ;
- в) різниця між сумою податкових зобов'язань та сумою податкового кредиту з ПДВ;
- г) добуток ціни реалізації виконаних робіт на ставку ПДВ.

**38. Нарахування резерву сумнівних боргів у бухгалтерському обліку відображається записом:**

- а) Дт 36 Кт 38
- б) Дт 441 Кт 38
- в) Дт 944 Кт 38

**39. Резерв сумнівних боргів для дебіторської заборгованості за роботи нараховується:**

- а) на початок звітного періоду;
- б) у кінці звітного періоду;
- в) із необхідністю при виявленні безнадійних боргів.



## ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК

**Аванси за будівельним контрактом** – грошові кошти або інші активи, отримані підрядником у рахунок оплати робіт, що виконуватимуться за будівельним контрактом.

**Безнадійна дебіторська заборгованість** – поточна дебіторська заборгованість щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

**Будівельний контракт** – договір про будівництво.

**Витрати (дохід) з податку на прибуток** – загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка обчислена з облікового прибутку (збитку) і складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу.

**Витрати за будівельним контрактом** – собівартість робіт за будівельним контрактом.

**Відстрочене податкове зобов'язання** – сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

**Відстрочений податковий актив** – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах внаслідок:

- тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню;
- перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;
- перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

**Відстрочений податок на прибуток** – сума податку на прибуток, що визнана відстроченим податковим зобов'язанням і відстроченим податковим активом.

**Відхилення від ціни за будівельним контрактом** – зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно-якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту.

**Дебітори** – юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

**Дебіторська заборгованість** – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

**Дивіденди** – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

**Довгострокова дебіторська заборгованість** – сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

**Довгостроковий договір (контракт)** – договір на будівництво, установку або монтаж матеріальних цінностей, що входять до складу основних фондів замовника або складових частин таких фондів, а також на створення нематеріальних активів, пов'язаних з таким виготовленням, будівництвом, установкою або монтажем (послуг типу „інжиніринг”, науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт та розробок), за умови, якщо такий контракт не планується завершити раніше, ніж через 9 місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати).

**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).

**Елемент витрат** – сукупність економічно однорідних витрат.

**Заохочувальні виплати за будівельним контрактом** – додаткові суми, що сплачуються підряднику за виконання (перевиконання) умов контракту.

**Збиток** – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

**Контракт за ціною “витрати плюс”** – договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованої величини).

**Контракт з фіксованою ціною** – договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції, що випускатиметься на об'єкті будівництва.

**Непрямі витрати** – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

**Нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньо групових операцій** – прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньо групових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг тощо) і включаються балансової вартості активів підприємства.

**Несприятливі контракти** – контракти, у виконанні яких підприємство не зацікавлено внаслідок їх збитковості або інших причин та готове передати їх іншим підприємствам.

**Нормальна потужність** – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом

кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

**Об'єкт будівництва** – сукупність будівель і споруд або окремі будівлі і споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

**Об'єкт витрат** – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

**Обліковий прибуток (збиток)** – сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена у бухгалтерському обліку і відображена у звіті про фінансові результати за звітний період.

**Обтяжливий контракт** – контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

**Операції пов'язаних сторін** – передача активів або зобов'язань однією пов'язаною стороною іншим пов'язаним сторонам.

**Податкова база активу і зобов'язання** – оцінка активу і зобов'язання, яка використовується з метою оподаткування цього активу і зобов'язання при визначенні податку на прибуток.

**Податковий прибуток (збиток)** – сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період.

**Постійна різниця** – різниця між податковим прибутком (збитком) і обліковим прибутком (збитком) за певний період, що виникає в поточному звітному періоді та не анулюється у наступних звітних періодах.

**Поточна дебіторська заборгованість** – сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

**Поточний податок на прибуток** – сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства.

**Претензія за будівельним контрактом** – сума майової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагає відшкодувати підрядник понад ціну контракту.

**Прибуток** – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

**Проміжні рахунки** – рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику для оплати.

**Проценти** – плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству.

**Роялті** – платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів).

**Середньорічна кількість простих акцій** – середньозважена кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного року.

**Скоригована середньорічна кількість простих акцій** – середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на кількість потенційних простих акцій.

**Скоригований чистий прибуток (збиток)** – чистий прибуток (збиток) після вирахування дивідендів на привілейовані акції, скоригований на вплив розбавляючих простих акцій.

**Сума погашення** – недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

**Сумнівний борг** – поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

**Тимчасова різниця** – різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно.

**Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню** – тимчасова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах.

**Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню** – тимчасова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах.

**Трансфертна ціна** – це внутрішня ціна, за якою один структурний підрозділ підприємства (цех, дільниця чи відділ) передає іншому підрозділу продукцію або послуги.

**Фінансовий інструмент** – контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу в іншого.

**Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості** – сума поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги з вирахуванням резерву сумнівних боргів.

## СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Цивільний кодекс України від 16.01.03 р. № 435-ІУ.
2. Кодекс законів про працю.
3. Закон України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. № 996-ХІУ.
4. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” у редакції від 22.05.97 р. № 283/97-ВР зі змінами та доповненнями станом на 16.09.05р.
5. Закон України „Про податок на додану вартість” від 03.04.97 р. № 168/97-ВР зі змінами та доповненнями станом на 16.09.05р.
6. Закон України „Про податок з доходів фізичних осіб” від 22.05.03 р. № 889-ІУ зі змінами та доповненнями станом на 16.09.05р.
7. Закон України „Про оплату праці” від 24.03.95 р. № 108/95-ВР.
8. Закон України від 06.02.03 р № 491 – ІV „Про внесення змін до Закону України „Про індексацію грошових доходів населення”.
9. Закон України „Про обіг векселів в Україні” від 05.04.01 р. № 2374-ІІІ.
10. Закон України „Про Державний бюджет України на 2006 рік” від 20.12.05 р. № 3235- ІV.
11. Закон України „Про загальнообов’язкове державне пенсійне страхування” від 09.07.03 р. № 1058- ІV.
12. Закон України „Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття” від 02.03.2000 р. № 1533-ІІІ.
13. Закон України „Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням” від 18.01.01 р. № 2240-ІІІ.
14. Закон України „Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності” від 23.09.99 р. № 1105- ХІV.
15. Загальні умови укладання та виконання договорів підряду в капітальному будівництві, затверджені постановою КМУ від 01.08.2005 р. № 668.
16. Положення про підрядні контракти у будівництві України, затверджене протоколом Науково-технічної ради Міністерства України у справах будівництва і архітектури від 15.12.93 р № 9.
17. Правила визначення вартості будівництва ДБН Д.1.1-1-2000, затверджені наказом Держбуду України від 27.08.2000 р. № 174.
18. Порядок прийняття в експлуатацію закінчених будівництвом об’єктів, затверджений постановою КМУ від 22.09.04 р. № 1243.

19. Наказ Держкомстату і Держбуду України „Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві” від 21.06.02 р. № 237/5.
20. Наказ Міністерства статистики України „Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку роботи будівельних машин і механізмів” від 13.06.97 р. № 149.
21. Наказ Міністерства статистики України „Про затвердження типових форм первинного обліку” від 09.10.95 р. № 253.
22. Наказ Міністерства статистики України „Про затвердження типових форм первинного обліку” від 29.12.95 р. № 352.
23. Наказ Міністерства статистики України „Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів” від 21.06.96 р. № 193.
24. Наказ ЦСУ СРСР „Про затвердження типової міжвідомчої форми № М-29” від 24.11.83 р. № 613.
25. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затвержені наказом Державного комітету України з будівництва та архітектури 16.02.2004 р. № 30.
26. Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Держкомстату України від 13. 01. 2004 р. № 5.
27. Інструкція зі статистики кількості працівників, затверджена наказом Держкомстату України від 28.09.2005 р. № 286.
28. Постанова Ради Міністрів СРСР „Про порядок і умови суміщення професій (посад)” від 04. 12. 81 р. № 1145.
29. Лист Національного банку України від 19.09.96 р. № 12-214/934-5548 „Про вексельні бланки”.
30. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій і Інструкція з його застосування, затвержені наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291.
31. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11 „Договори на будівництво”.
32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.
33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 „Баланс”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.
34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 „Звіт про фінансові результати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.

35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 „Дебіторська заборгованість”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 8.10.1999 р. № 237.
36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 „Зобов'язання”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20.
37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 „Дохід”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290.
38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.
39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353.
40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 „Будівельні контракти”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205.
41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 „Виплати працівникам”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601.
42. Постанова Правління НБУ „Про встановлення граничної суми готівкового розрахунку” від 09.02.05 р. № 32.
43. Хом'як Р.Д., Лемішовський В.І. Бухгалтерський облік в Україні. Навчальний посібник. Львів: Національний університет „Львівська політехніка” (Інформаційно-видавничий центр „ІНТЕЛЕКТ + Інститут післядипломної освіти), „Інтелект-Захід”, 2005. –1072 с.
44. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Підручник. – Київ: Вид-во „Центр навчальної літератури”, 2005. – 632 с.
45. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник.- Житомир: ЖІТІ, 2000. – 672 с.
46. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник. - Дніпропетровськ, ТОВ „Баланс-Клуб”, 2000. – 768 с.
47. Науково-практичний журнал „Бухгалтерський облік і аудит” - Професійне видання з бухгалтерського обліку і аудиту, 2001 – 2006 р.
48. Всеукраїнська професійна бухгалтерська газета „Все про бухгалтерський облік”, 2004 - 2006р.

*Навчальне видання*

**Л.Г. Бабур, Т.В. Сердюк**

**Бухгалтерський облік діяльності  
будівельних підприємств  
Частина II**

**Навчальний посібник**

Оригінал-макет підготовлено авторами

Редактор В.О. Дружиніна  
Коректор З.В. Поліщук

Науково-методичний відділ ВНТУ  
Свідоцтво Держкомінформу України  
серія ДК №746 від 25.12.2001  
21021, м. Вінниця, Хмельницьке шосе, 95, ВНТУ

Підписано до друку  
Формат 29,7x42  $\frac{1}{4}$   
Друк різнографічний  
Наклад \_\_\_\_ прим.  
Зам. №

Гарнітура Times New Roman  
Папір офсетний  
Ум. друк. арк.

Віддруковано в комп'ютерному інформаційно-видавничому центрі  
Вінницького національного технічного університету  
Свідоцтво Держкомінформу України  
серія ДК №746 від 25.12.2001  
21021, м. Вінниця, Хмельницьке шосе, 95