

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДНІПРОПЕТРОВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ
АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

В.Я. Плаксієнко
Л.М. Пісьмаченко
Є.І. Рябий

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ УКРАЇНИ

За загальною редакцією
доктора економічних наук, професора
В.Я. Плаксієнка

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



КИЇВ—2005

УДК 631.162/657}(075.8)
ББК 65.902я73+65.052я73

П 37

Гриф надано
Міністерством освіти і науки України
(Лист №14/18.2-990 від 04.05.05 р.)

Рецензенти:

В.Я. Амбросов – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Харківського національного технічного університету сільського господарства;

В.Я. Нусінов – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку, аудиту і фінансового аналізу Криворізького технічного університету;

Л.І. Лавріненко – заступник начальника Департаменту з управління державною власністю та бухгалтерського обліку, начальник управління бухгалтерського обліку та звітності.

Плаксієнко В.Я., Письмаченко Л.М., Рябий Є.І.

П 37 Бухгалтерський облік у сільському господарстві України.
Підручник/За заг. ред. В.Я. Плаксієнка. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 490 с.

ISBN 966-364-116-9

В підручнику зображені способи обліку майна, грошей, дебіторів, зобов'язань та фондів при існуючій організації обліку з урахуванням міжнародних та національних стандартів у бухгалтерському обліку.

Наведені особливості формування і обліку витрат на виробництві сільськогосподарської продукції, доходів від реалізації продукції, робіт та послуг, фінансових результатів, а також оподаткування.

Висвітлено зміст основних форм фінансової і галузевої звітності.

Підручник повністю складено за змістом програми підготовки бухгалтерів-аудиторів у вищих навчальних закладах України.

Може бути корисним як студентам вузів, технікумів, так і для підвищення кваліфікації бухгалтерів сільськогосподарських і фермерських господарств.

УДК 631.162/657}(075.8)
ББК 65.902я73+65.052я73

ISBN 966-364-116-9

© Плаксієнко В.Я., Письмаченко Л.М.,
Рябий Є.І., 2005
© Центр навчальної літератури, 2005

ПЕРЕДМОВА

Підручник підготовлено з урахуванням вимог Закону України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Цей Закон регламентує єдині принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності, які зумовлені потребою надавати користувачам достовірну інформацію, необхідну для ухвалення управлінських рішень, що дозволяє ефективно управляти сільськогосподарськими підприємствами, які мають складну галузеву структуру виробництва.

Одночасно розширилися можливості господарюючих суб'єктів у сфері бухгалтерського обліку, кожне підприємство має можливість розробляти свою облікову політику, самостійно визначати конкретні методи, форми, техніку ведення та організації бухгалтерського обліку, виходячи з діючих правил і особливостей своєї діяльності з дотриманням законодавчо встановлених принципів. Їм надано право вибору методів оцінки виробничих запасів при їхньому віднесенні на витрати виробництва, способів обчислення собівартості продукції, робіт і послуг, методів їх реалізації.

Істотно змінена фінансова звітність. Її склад, зміст, терміни і адреси надання стали значною мірою відповідати міжнародній практиці, а сама звітність стала доступною для будь-яких зовнішніх користувачів.

Проте особливості сільського господарства настільки значні, що вони справляють вирішальний вплив на організацію та порядок здійснення обліку господарсько-фінансової діяльності його підприємств.

Все це зумовило необхідність видання галузевого підручника з бухгалтерського обліку основної діяльності сільськогосподарських підприємств, який дає можливість працівникам економічних служб, студентам сільськогосподарських вищих навчальних закладів вивчати бухгалтерський облік з урахуванням особливостей функціонування сільського господарства.

Підручник охоплює питання обліку, які є змістом програми підготовки економістів і бухгалтерів-аудиторів в аграрних ви-

ших навчальних закладах, і в основному відображає сучасний стан теорії і практики бухгалтерського обліку в сільському господарстві..

Підручник написано згідно з типовим навчальним планом спеціальності “Облік і аудит” та робочих навчальних планів підготовки студентів сільськогосподарських вищих навчальних закладів, затверджених Міністерством освіти і науки України і складається з чотирьох розділів:

- Загальна теорія бухгалтерського обліку;
- Фінансовий облік активів підприємств;
- Фінансовий облік капіталу і зобов’язань підприємств;
- Управлінський облік.

Викладення матеріалу *в цьому підручнику* передбачає системний підхід до формування знань з теорії та практики ведення бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах на підставі використання прогресивних форм і національних стандартів.

Розкриті основні принципи і методи управлінського обліку, його місце і роль в управлінні діяльністю підприємства.

Підручник ілюстрований схемами, таблицями, формами реєстрів, що підвищують наочність викладеного матеріалу.

Автори вважали необхідним на початку кожного розділу дати його короткий зміст, а в кінці кожного розділу – виділити питання для самоперевірки, а також навести основні бухгалтерські проводки, які необхідні для розробки практичних, лабораторних і курсових робіт.

Підручник висвітлює учбовий матеріал відповідно діючої законодавчої і нормативної бази (законів, положень, стандартів, інструкцій).

РОЗДІЛ ПЕРШИЙ

ЗАГАЛЬНА ТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Розділ характеризує значення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в даний час, коли зростає потреба в достовірній інформації для прийняття обґрунтованих рішень. В ній визначені види бухгалтерського обліку та основні його принципи. Дана характеристика предмету і методу бухгалтерського обліку. Наведений баланс, його зміст та будова. Мета цього розділу – дати студентам знання про рахунки бухгалтерського обліку, подвійний запис та класифікацію їх за економічним змістом, за призначенням і структурою. Наведений План рахунків з урахуванням особливостей обліку в сільськогосподарських підприємствах. Показані форми бухгалтерського обліку, принципи складання фінансової звітності та терміни її подання.

Тема 1. Бухгалтерський облік, його сутність та основи організації

1.1. Значення бухгалтерського обліку в управлінні, аналізі і контролі

В умовах переходу України до ринкової економіки, зростає потреба в своєчасній і достовірній інформації для ухвалення обґрунтованих рішень. В цьому зв'язку зростає роль бухгалтерського обліку, звітності та економічного аналізу господарської діяльності всіх підприємств і організацій, незалежно від форм власності і виду діяльності. Господарська діяльність підприємства – це комплекс господарських процесів, які у свою чергу складаються з окремих господарських операцій.

При управлінні виробництвом постійно потрібна інформація за всіма господарськими процесами, їх характером і обсягом, про наявність матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, про їх використання, про стан розрахунків з дебіторами і кредиторами та

фінансові результати діяльності, а саме дані бухгалтерського обліку дозволяють дати таку комплексну оцінку діяльності підприємств і організацій.

Таким чином, управління виробництвом неможливе без бухгалтерського обліку, який є системою спостереження, виявлення змін і реєстрації процесів матеріального виробництва з метою контролю і управління ним.

Показники обліку дають необхідну інформацію для управління, аналізу і контролю, яка необхідна як для внутрішніх, так і для зовнішніх споживачів (фінансових і податкових органів, інвесторів, банків та ін.). Економічний аналіз ґрунтується на даних бухгалтерського обліку, визначає рівень виконання завдань і зобов'язань, виявляє резерви підвищення ефективності господарської діяльності підприємств і організацій. Бухгалтерський облік контролює дотримання законодавчих актів, які регулюють господарські взаємини. Дані статистичної звітності використовуються для контролю за розвитком економіки країни в цілому і окремо за галузями.

Впроваджувана обчислювальна техніка сприяє удосконаленню бухгалтерського обліку і звітності (використання математичного програмування і моделювання господарських процесів та ін.).

Отже, облік потрібен для відображення господарської діяльності підприємств і організацій, які мають в своєму розпорядженні необхідні господарські засоби – знаряддя і предмети праці, грошові кошти та ін.

Бухгалтерський облік вкпочає наступні основні етапи:

- спостереження, вимірювання і реєстрацію господарських явищ і операцій;
- обробку, систематизацію інформації, що містяться в первинних документах;
- узагальнення, зведення і підсумовування облікової інформації в формах звітності.

Вимоги до обліку. Облікові дані повинні бути точними і об'єктивними. Крім цього вони повинні відрізнятися простотою і ясністю, бути доступними для розуміння кожному. І нарешті, бухгалтерський облік повинен бути своєчасним, що є необхідною умовою для поточної і оперативної роботи.

Одиниці вимірювання, що застосовуються в обліку і за допомогою яких здійснюється оцінка і обчислення господарських засобів і операцій, називаються обліковими вимірниками. Існують три види облікових вимірників: натуральні, трудові і грошові.

Натуральні (кількісні) вимірники служать для вимірювання і обліку предметів в їх натуральному вигляді (штуках, метрах, кілограмах тощо). Ці вимірники застосовуються для характеристики однорідних виробів (предметів). Без обліку в натуральних вимірниках товарно-матеріальних цінностей не можна керувати підприємством.

Трудові вимірники призначені для вимірювання і обліку робочого часу, що затрачений на виконання тієї або іншої роботи. Дані про відпрацьовані робітниками і службовцями дні і години служать для нарахування заробітної плати, контролю за виконанням норм виробітку відрядниками, обліку продуктивності праці і т.д.

Грошовий (або вартісний) вимірник призначений для вимірювання і обліку господарських засобів і операцій в грошовій оцінці. Він є узагальнюючим показником, оскільки дозволяє узагальнити різні за характером предмети та знаряддя праці, явища та процеси. Грошовий вимірник використовується в плануванні, управлінні і контролі господарської діяльності, як окремих підприємств, так і всього народного господарства країни.

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності і рух грошових коштів підприємства.

Облік є обов'язковим для всіх підприємств, оскільки фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, які використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

1.2. Види обліку та його завдання

Для різностороннього відображення діяльності підприємств і організацій з метою отримання інформації, необхідної для управління і контролю застосовуються три види обліку: оперативний, бухгалтерський і статистичний. Кожен вид обліку має свої задачі і функції, способи отримання і обробки інформації, проте один доповнює інший в справі контролю і управління роботою підприємства.

Оперативний облік використовується для спостереження і контролю за окремими операціями і процесами господарської діяльності в ході їх здійснення на тих чи інших ділянках. В оперативному обліку користуються не тільки документально обґрунтованими відомостями, у ряді випадків інформація поступає по телефону або за допомогою інших засобів зв'язку, на основі спостережень, опитування та інших методів. Оперативний облік дає можливість швидко отримати необхідні дані, коли термін їх використання має особливо важливе значення, зокрема, у разі необхідності спостереження за наявними неполадками і їхнього усунення. Дані оперативного обліку використовуються як для повсякденного керівництва господарською діяльністю підприємства, так і для поточного контролю обсягів договорів поставки, відвантаження і реалізації продукції та ін.

Певної системи первинної документації оперативний облік, як правило, не має. Інформація відображається як в грошових, так і в натуральних вимірниках.

Бухгалтерський облік ведеться на всіх підприємствах, в організаціях і установах. Він охоплює всі засоби і джерела їх виникнення, господарські процеси і результати діяльності підприємств та організацій і є головним, основним видом господарського обліку.

В бухгалтерському обліку підприємств систематично реєструються:

- загальна вартість майна підприємства – склад господарських засобів, їх рух і використання в процесі виробничої діяльності;
- на основі його даних контролюється виконання планів підприємства за самими найважливішими показниками (собівартість

продукції, робіт і послуг, обсяг реалізації, фінансові та інші показники господарської діяльності, яких не можливо отримати від оперативного обліку).

Обов'язковою умовою відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку є їхнє документальне оформлення. Для забезпечення систематичного і взаємопов'язаного відображення господарських засобів і процесів в бухгалтерському обліку використовуються обробка облікової інформації, система рахунків, подвійний запис господарських операцій на рахунках і балансові узагальнення всіх господарських операцій та ін.

Таким чином, бухгалтерський облік це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання і передачі інформації про діяльність підприємств, організацій і установ зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Використання грошових вимірників в ньому є обов'язковим.

Статистичний облік вивчає найбільш масові суспільно-економічні явища і процеси. Статистика досліджує в нерозривному зв'язку кількісні аспекти з їх якісним змістом і виявляє закономірності розвитку (наприклад динаміка виробництва і собівартості продукції, продуктивність праці, дані про чисельність населення в цілому за віком, родом занять, розмірами прибутків та ін.).

Статистика використовує різні вимірники та властиві їй способи обробки інформації (масові, вибіркові спостереження, відносні і середні величини та ін.). Для отримання зведеної інформації статистика широко використовує дані оперативного і бухгалтерського обліку. Статистичні дані використовуються також для перспективного планування і прогнозування соціально-економічного розвитку країни.

Всі три види обліку – оперативний, бухгалтерський і статистичний тісно пов'язані між собою, доповнюють один одного і утворюють єдину систему народногосподарського обліку. Узагальнюючи показники бухгалтерського обліку, статистика вивчає розміщення та використання матеріальних і трудових ресурсів країни, забезпечує надходження інформації для прогнозування їх подальшого розвитку. Взаємозв'язок всіх видів обліку забезпечується також централізованим державним керівництвом, його методологі-

єю, яке здійснюється Міністерством фінансів і Міністерством статистики України.

Основне завдання обліку – це постійний контроль за виконанням зобов'язань в звітному періоді та забезпечення користувачів інформацією для планування і прогнозування діяльності підприємств і організацій в майбутньому.

1.3. Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. визначаються правові принципи регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні.

Бухгалтерський облік і фінансова звітність ґрунтується на наступних основних принципах:

- *об'єктивність* – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні попереджувати заниження оцінки зобов'язань і витрат, і завищення оцінки активів і прибутків підприємства;

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

- *автономність* – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відособлена від зобов'язань його власників, які не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

- *послідовність* – постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива тільки у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

- *безперервність* – оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється, виходячи з позиції, що його діяльність буде продовжуватися далі;

- *нарахування і відповідність доходів і витрат* – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівнювати доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності у момент їхнього виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

- *превалювання суті над формою* – операції відображаються відповідно до їхньої суті, а, не тільки виходячи з юридичної форми;

- *історична (фактична) собівартість* – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їхнє виробництво і придбання;

- *єдиний грошовий вимірник* – вимірювання і узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;

- *періодичність* – можливість розподілу діяльності підприємства на певні проміжки часу з метою складання фінансової звітності.

1.4. Організація та ведення бухгалтерського обліку

Підприємства ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність в грошовій одиниці України. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня його реєстрації і до його ліквідації.

Питання організації бухгалтерського обліку відносяться до компетенції її власника (власників) або уповноваженого органу (посадовця) відповідно до законодавства і засновницьких документів.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і забезпечення фіксації фактів здійснення всіх господарських операцій в первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник або уповноважений орган (посадовець), який здійснює керівництво підприємством відповідно

до законодавства і засновницьких документів. Підприємство самостійно обирає форми і методи ведення бухгалтерського обліку. Вводить до штату підприємства посади бухгалтера або створює бухгалтерську службу, користується послугами фахівця з бухгалтерського обліку, який здійснює підприємницьку діяльність або веде бухгалтерський облік на договірних засадах, або аудиторської фірми. Можливе також самостійне ведення обліку і складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

Підприємство самостійно:

- визначає облікову політику;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядок і способи реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних принципів та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;
- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;
- може виділяти на окремий баланс філіали, представництва, ділянки та інші відособлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з подальшим включенням їх показників у фінансову звітність підприємства.

Керівник підприємства зобов'язаний створювати необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами і працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, вимог по дотриманню порядку оформлення і ведення обліку чи складання первинних документів.

Головний бухгалтер або особа, на яку покладено обов'язки щодо ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, зобов'язаний:

- забезпечити дотримання встановлених єдиних методологічних принципів бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені терміни фінансової звітності;

- організувати контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

- брати участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з недо-стачею і відшкодуванням втрат від недостачі, розкрадання і псу-вання активів підприємства;

- забезпечити перевірку стану бухгалтерського обліку у фі-ліалах, представництвах, ділянках та інших відособлених під-розділах підприємства.

Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та складання ліквіда-ційного балансу і фінансової звітності, покладається на ліквіда-ційну комісію, яка створюється відповідно до законодавства.

Тема 2. Предмет і метод бухгалтерського обліку

2.1. Загальна характеристика предмету і методу бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік як наука має свій предмет і метод. Те, що є об'єктом бухгалтерського обліку і що в ньому відображається, розкриває зміст предмета бухгалтерського обліку, а те, як ведеться бухгалтерський облік, за допомогою яких основних прийомів і способів він здійснюється, характеризує його метод.

Бухгалтерський облік на підприємствах, в об'єднаннях, ор-ганізаціях, установах, як наука є засобом спостереження і конт-ролю за процесом виробництва та іншими господарськими про-цесами. До сфери матеріального виробництва відносяться галузі, які виробляють матеріальні блага (промисловість, будівництво, сільське господарство та ін.), а також просувають матеріальні цінності від виробників до споживачів.

На підприємствах виробничої сфери бухгалтерський облік відображає стан і рух господарських засобів на кожній стадії їх кругообігу, в кожному господарському процесі, постачанні, виробництві і реалізації.

Таким чином, предметом бухгалтерського обліку є стан і використання господарських засобів на окремих стадіях в процесі господарської діяльності.

Об'єкти господарської діяльності, які входять до складу предмета бухгалтерського обліку можна групувати в наступні групи: господарські засоби згруповані за їх економічним змістом та розміщенням; джерела господарських засобів – це ті ж засоби, але згруповані за ознаками їх належності (власності), джерелами утворення (надходження) та цільовим призначенням; господарські процеси – як витрати, пов'язані з незавершеним циклом виробництва, збуту чи капітальними інвестиціями; фінансові результати (прибутки, як особливий вид джерел, і збитки – умовне позначення втрачених засобів).

Окрему групу об'єктів обліку складають окремі підприємства, установи чи заклади, оскільки саме вони є повним, відокремленим, замкнутим і самостійним осередком обліку через призму якого приймаються інші об'єкти.

В цілому предмет бухгалтерського обліку можна уявити як мінімум в тримірному просторі. Тобто, окремі засоби, створені за рахунок певних джерел, використовуються в певних господарських процесах конкретного підприємства.

2.2. Метод бухгалтерського обліку та його характеристика

Сукупність певних прийомів та способів (елементів) ведення бухгалтерського обліку є його методом. Метод бухгалтерського обліку має свої риси, властиві йому в цілому. Щоб відобразити його предмет як єдине ціле, необхідно всьому різноманіттю господарських засобів і процесів надати грошову оцінку. Принципи оцінки і групування єдині для всіх підприємств, організацій і повинні відповідати потребам народногосподарського зве-

дення і узагальнення даних бухгалтерського обліку. Метод бухгалтерського обліку зумовлений його предметом, задачами, що стоять перед ним, і тими вимогами, які пред'являються до бухгалтерського обліку.

Основними елементами методу бухгалтерського обліку є:

- узагальнюючий облік, який ведеться в системі рахунків;
- записи на рахунках здійснюються на підставі первинних документів або узагальнюючих реєстрів;
- записи на рахунках ведуться за принципом подвійного запису;
- дані рахунків узагальнюються в балансі, в якому є рівність підсумків засобів підприємства активу і пасиву.

Для більш конкретного вивчення окремих елементів необхідно їх розчленувати на окремі способи обліку, до яких відносяться:

- документація та інвентаризація, як способи первинного спостереження і контролю за господарськими явищами;
- оцінка і калькуляція, як способи вартісного вимірювання об'єктів і явищ, які обліковуються;
- бухгалтерські рахунки і подвійний запис на рахунках, як способи поточної реєстрації і групування відображених змін в складі господарських засобів в процесі їх руху;
- бухгалтерський баланс і звітність як способи заключного узагальнення облікових записів.

Всі елементи методу тісно взаємозв'язані між собою і складають метод бухгалтерського обліку тільки в своїй єдності. Документація в обліку служить способом первинного спостереження за господарськими операціями і відображення цього в системі рахунків. Узагальнення об'єктів, які обліковуються, обумовлює необхідність їхньої грошової оцінки. Взаємозв'язок об'єктів, які обліковуються вимагає їх подвійного запису на рахунках. За даними поточного обліку в системі рахунків складають баланс та інші форми звітності.

Загальна схема взаємозв'язку та послідовності застосування окремих елементів методу бухгалтерського обліку наведена на рисунку 1.1.

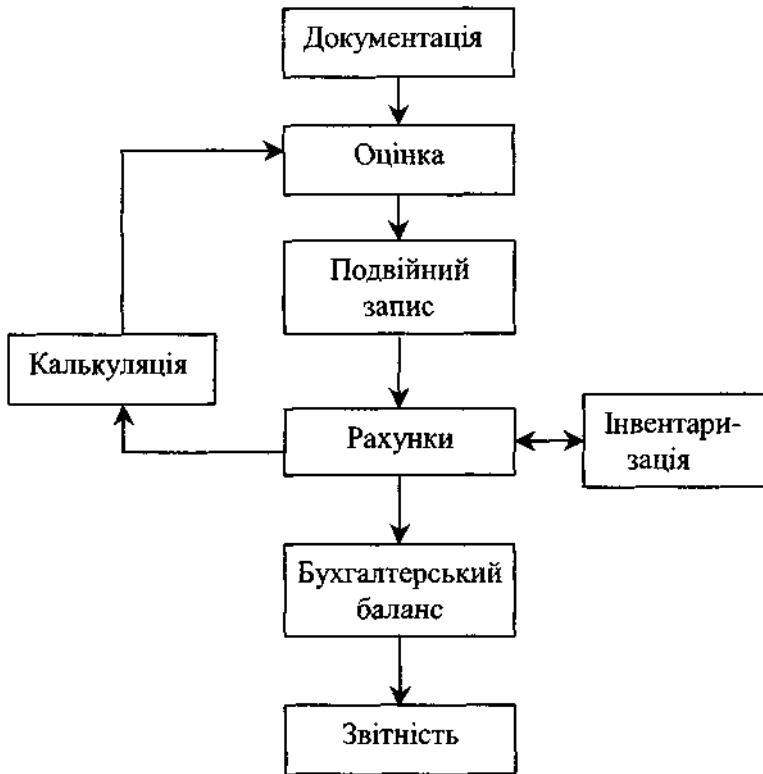


Рис.1.1. Взаємозв'язок та послідовність застосування елементів методу бухгалтерського обліку.

Таким чином, метод бухгалтерського обліку це система способів суцільного, безперервного, взаємозв'язаного відображення і узагальнення в грошовому вимірюванні руху господарських коштів на всіх ділянках виробничої діяльності з метою отримання, обробки і видачі облікової інформації, необхідної для відображення предмета в бухгалтерському обліку.

Тема 3. Бухгалтерський баланс

3.1. Бухгалтерський баланс, його зміст і будова

Бухгалтерський баланс, як найважливіший елемент методу бухгалтерського обліку, є одним із способів узагальнення і групування наявності господарських засобів і джерел їх формування на певну дату. Баланс складається на підставі залишків на рахунках бухгалтерського обліку в грошовому виразі.

Сільськогосподарські, промислові, будівельні, торгові та інші підприємства і організації складають бухгалтерський баланс за станом на кінець останнього дня кварталу (року).

Баланс складається з двох частин – *активу* і *пасиву*. Термін «актив» походить від латинського *activus* – активний, діяльний, діючий. Тому в активі відображаються тільки діючі засоби. Термін «пасив» походить від латинського *passivus* – пасивний, недіяльний, протилежний активному. В пасиві відображаються засоби, які згруповані за джерелами їх надходження: власні (капітал), зобов'язання підприємства і їх призначення.

Кожний окремих вид засобів в активі або в пасиві називається статтею балансу. Між підсумками активу і пасиву завжди має місце рівність. Це пояснюється тим, що актив і пасив балансу відображають одну й ту ж сукупність засобів в двох різних групуваннях. Активні статті служать для відображення господарських коштів за складом, розміщенням і використанням, а пасивні – за джерелами створення і цільовим призначенням. Активні статті відображають всі матеріальні цінності, грошові ресурси, дебіторську заборгованість, відвернуті засоби, а пасивні – статті: джерела засобів, всі види боргів підприємства, прибуток.

Побудова балансу відповідає задачам контролю і аналізу фінансового стану підприємства. Всі кошти активу балансу підрозділяються на три розділи, а пасиву на п'ять розділів.

Як видно згідно нижче наведеного прикладу, загальні підсумки активу і пасиву балансу рівні, це означає, що баланс складений правильно.

Рівність підсумків активу і пасиву балансу пояснюється тим, що в обох частинах відображені у вартісному виразі одні і ті ж господарські засоби, але згруповані за різними ознаками. Підсумок активу не може бути більше або менше підсумку пасиву, оскільки загальна вартість майна підприємства завжди повинна дорівнювати сумі тих джерел, за рахунок яких вони створені.

Схематично бухгалтерський баланс можна зобразити наступним чином (табл.1.1):

Таблиця 1.1

Б а л а н с

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
Розділ I. Необоротні активи		Розділ I. Власний капітал	
Основні засоби.	450 000	Статутний капітал	510 000
Розділ II. Оборотні активи:		Розділ II. Забезпечення наступних витрат та платежів	40 000
- запаси	25 000	Розділ III. Довгострокові зобов'язання	150 000
- незавершене виробництво	75 000	Розділ IV. Поточні зобов'язання	40 000
- дебіторська заборгованість	100 000	Розділ V. Доходи майбутніх періодів	10 000
- каса	1000		
- поточні рахунки	93 000		
Розділ III. Витрати майбутніх періодів	6 000		
Баланс	750 000	Баланс	750 000

Випадки відсутності рівності в підсумках активу і пасиву балансу свідчать про наявність помилок, допущених при його складанні.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» визначена структура і форма балансу, а також зміст його статей.

Баланс підприємства є основним фінансовим звітом, що відображає майно і фінансове положення підприємства на певну дату (на кінець кварталу, або на кінець року).

Балансова рівність відповідає формулі:

$$\text{Актив} = \text{Власний капітал} + \text{Зобов'язання},$$

або

$$\text{Актив} - \text{Зобов'язання} = \text{Власний капітал}$$

Розглянемо далі звітний бухгалтерський баланс основної діяльності підприємства на кінець року (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**Баланс підприємства
на 31 грудня 2004 року**

Актив		Пасив	
Склад і розміщення господарських засобів	Сума, грн.	Джерела засобів та їх призначення	Сума, грн.
1. Основні засоби	450 000	1. Статутний капітал	100 000
2. Запаси	25 000	2. Додатковий капітал	360 000
3. Незавершене виробництво	75 000	3. Прибуток (непокриті збитки)	50 000
4. Дебіторська заборгованість	100 000	4. Забезпечення наступних витрат і платежів	40 000
5. Каса	1 000	5. Довгострокові кредити	150 000
6. Поточний рахунок	93 000	6. Розрахунки з постачальниками і підрядниками	40 000
7. Витрати майбутніх періодів	6 000	7. Доходи майбутніх періодів	10 000
Баланс	750 000	Баланс	750 000

Розглянемо зміст статей наведеного балансу, щоб з'ясувати єдність тієї інформації, яка може бути з нього отримана.

В активі по статті «Основні засоби» показується вартість засобів праці, що є у підприємства (будівлі, споруди, машини, устаткування та ін.).

В статті «Запаси» відображена величина виробничих запасів, необхідних для здійснення процесу виробництва.

В статті «Незавершене виробництво» показується сума витрат, вкладених в ще не закінчене виробництво (незакінчене будівництво об'єкту), витрати на посів під врожай наступного року та ін.

Сума за статтею «Дебіторська заборгованість» означає кошти в розрахунках тобто заборгованість інших підприємств (організацій) даному підприємству за куплену у нього продукцію, або виконані і здані по акту роботи, послуги.

За статтями «Каса», «Поточний рахунок» указуються суми грошових коштів, які має підприємство (організація) і які знаходяться в касі підприємства і на його рахунках в банку.

Як видно, статті активу конкретні, з них можна визначити як підприємство розмістило 750 000 грн. (підсумок балансу табл. 2) і який склад цих коштів.

При розгляді статей пасиву балансу можемо визначити з яких джерел отримані кошти.

Стаття пасиву «Статутний капітал» показує величину коштів, внесених засновниками (учасниками) у момент утворення підприємства згідно засновницьких документів. При цьому слід зазначити, що ця стаття відображає лише загальну суму на яку були отримані кошти від засновників. Самі ж ці кошти, отримані з даного джерела, втілені в конкретних статтях активу балансу. Статті пасиву «Статутний капітал» і «Додатковий капітал» є джерелом утворення всіх власних основних засобів і частково оборотних коштів.

Стаття пасиву «Нерозподілений прибуток» (непокритий збиток) показує величину чистого прибутку, отриманого підприємством від його діяльності. Сума прибутку відображається в різних засобах, які обліковуються за відповідними статтями активу балансу.

По статті «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» наводиться сума зобов'язань перед робітниками і службовцями тобто сума заробітної плати, яка нарахована, але ще не виплачена працівникам за відпрацьований ними робочий час і виконану роботу.

По статті «Короткострокові кредити банків» відображається заборгованість підприємства банку за отриманими від нього

кредитами, які повинні бути повернені у встановлений термін. Ці кредити беруться під сировину, матеріали, паливо, незавершене виробництво і готові вироби. Грошові кошти, видані банком у вигляді позики, звичайно зараховуються на поточний рахунок підприємства або відразу перераховуються в погашення заборгованості підприємства постачальникам.

Те ж можна сказати і про статтю «Довгострокові кредити банків», які видаються на капітальні інвестиції: упровадження нової техніки і розширення виробництва та на інші цілі.

По статті «Кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги» відображається борг підприємства постачальникам за отримані від них, але ще не сплачені матеріальні цінності.

Таким чином, пасив містить відомості про джерела, які необхідні підприємству для створення фінансових ресурсів.

3.2. Вплив господарських операцій на баланс

Бухгалтерський баланс, як визначено раніше, відображає в узагальненому грошовому вимірнику стан засобів і джерела їх створення на певну дату. Але в процесі господарської діяльності відбувається значна кількість різноманітних господарських операцій. Під їх впливом відбуваються зміни у складі коштів або їх джерел, а іноді в тих та інших одночасно. Господарські засоби і їх джерела під впливом господарських операцій збільшуються або зменшуються, в результаті цього змінюються суми за відповідними статтями балансу. Проте, які б не були господарські операції, і, які б вони не викликали зміни в балансі, рівність між активом і пасивом завжди зберігається.

Розглянемо на прикладах, які зміни відбуваються в балансі під впливом різних господарських операцій.

В якості первинного балансу візьмемо спрощений баланс підприємства, який характеризує стан його коштів з табл.2.

Протягом місяця на підприємстві були здійснені наступні господарські операції.

Приклад:

Операція 1. Надійшли до каси підприємства грошові кошти, отримані з поточного рахунку в банку – 10 500 грн. В результаті цієї операції на цю суму збільшується стаття «Каса» і залишок в касі складе 11 500 грн. (1000 + 10 500). Одночасно на поточному рахунку грошові кошти на суму 10 500 грн. зменшуються і по статті «Поточний рахунок» залишок складе 82 500 грн. (93 000 – 10 500). В пасиві ніяких змін не відбудеться. Підсумок балансу також залишиться без зміни, оскільки відбулося внутрішнє переміщення в активі балансу.

Баланс після першої операції буде наступним (табл. 1.3):

Таблиця 1.3

Баланс
(після першої операції)

Актив		Пасив	
<i>Склад і розміщення господарських засобів</i>	<i>Сума, грн.</i>	<i>Джерела засобів та їх призначення</i>	<i>Сума, грн.</i>
1. Основні засоби	450 000	1. Статутний капітал	100 000
2. Запаси	25 000	2. Додатковий капітал	360 000
3. Незавершене виробництво	75 000	3. Прибуток (непокриті збитки)	50 000
4. Дебіторська заборгованість	100 000	4. Майбутні витрати і платежі	40 000
5. Каса	11 500	5. Довгострокові кредити	150 000
6. Поточний рахунок	82 500	6. Розрахунки з постачальниками і підрядниками	40 000
7. Витрати майбутніх періодів	6 000	7. Доходи майбутніх періодів	10 000
Баланс	750 000	Баланс	750 000

$$(750\,000 + 10\,500 - 10\,500) = 750\,000$$

Операція 2. Використана на збільшення статутного капіталу частина прибутку в сумі 12 000 грн. Ця операція призведе до збільшення статутного капіталу на 12 000 грн. і його залишок складе 112 000 грн. (100 000 + 12 000). Одночасно по

статті «Прибуток» (непокриті збитки) відбудеться зменшення на суму 12 000 грн. і залишок складе 38 000 грн. (50 000 – 12 000). В активі ніяких змін не відбудеться. Підсумок балансу залишиться без зміни, оскільки відбулося внутрішнє переміщення в пасиві балансу.

Баланс після другої операції буде таким (табл.1.4):

Таблиця 1.4

**Баланс
(після другої операції)**

Актив		Пасив	
<i>Склад і розміщення господарських засобів</i>	<i>Сума, грн.</i>	<i>Джерела засобів та їх призначення</i>	<i>Сума, грн.</i>
1. Основні засоби	450 000	1. Статутний капітал	112 000
2. Запаси	25 000	2. Додатковий капітал	360 000
3. Незавершене виробництво	75 000	3. Прибуток (непокриті збитки)	38 000
4. Дебіторська заборгованість	100 000	4. Майбутні витрати і платежі	40 000
5. Каса	11 500	5. Довгострокові кредити	150 000
6. Поточний рахунок	82 500	6. Розрахунки з постачальниками і підрядниками	40 000
7. Витрати майбутніх періодів	6 000	7. Доходи майбутніх періодів	10 000
Баланс	750 000	Баланс	750 000

$$(750\,000 + 12\,000 - 12\,000) = 750\,000$$

Операція 3. Надійшли від постачальника на склад підприємства матеріали на суму 14 000 грн. і МШП на суму 1000 грн., на загальну суму 15 000 грн., плата за які ще не зроблена. При цій операції відбулося збільшення запасів на суму 15000 грн. і залишок по цій статті складе 40 000 грн. (25000 + 15000). Одночасно по статті «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» збільшилася заборгованість, і залишок по цій статті складе 55000 грн. (40000 + 15000). Таким чином, в результаті цієї операції відбулося збільшення двох статей балансу на одну й ту ж

суму, тільки ці статті розташовані в активі і пасиві. В даному випадку загальний підсумок балансу також збільшився, але рівність балансу збережеться.

Після третьої операції баланс буде виглядати так (табл.1.5):

Таблиця 1.5

Баланс
(після третьої операції)

Актив		Пасив	
<i>Склад і розміщення господарських засобів</i>	<i>Сума, грн.</i>	<i>Джерела засобів і їх призначення</i>	<i>Сума, грн.</i>
1. Основні засоби	450 000	1. Статутний капітал	112 000
2. Запаси	40 000	2. Додатковий капітал	360 000
3. Незавершене виробництво	75 000	3. Прибуток (непокриті збитки)	38 000
4. Дебіторська заборгованість	100 000	4. Майбутні витрати і платежі	40 000
5. Каса	11 500	5. Довгострокові кредити	150 000
6. Поточний рахунок	82 500	6. Розрахунки з постачальниками і підрядниками	55 000
7. Витрати майбутніх періодів	6000	7. Доходи майбутніх періодів	10 000
Баланс	765 000	Баланс	765 000
$(750\ 000 + 15\ 000) = 765\ 000$		$(75\ 0000 + 15\ 000) = 765\ 000$	

Операція 4. Проведена виплата з каси підприємства нарахованих відпускних робітникам і службовцям на суму 11 000 грн. В результаті цієї операції залишок грошей в касі зменшиться і складе 500 грн. (11 500 – 11 000). При цьому відбулося зменшення і в активі по статті «Каса» на суму 11 000 грн. Одночасно на суму відпускних, що виплатили, зменшилася заборгованість підприємства робітникам і службовцям по статті «Майбутні витрати і платежі», і залишок складе 29 000 грн. (40 000 – 11 000). Після цієї операції підсумок балансу зменшився на суму відпускних, що виплатили. Рівність балансу

тут збереглася, оскільки і актив, і пасив балансу зменшується на одну і ту ж суму.

Після четвертої операції баланс матиме наступний вигляд (табл. 1.6):

Таблиця 1.6

**Баланс
(після четвертої операції)**

Актив		Пасив	
Склад і розміщення господарських засобів	Сума, грн.	Джерела засобів і їх призначення	Сума, грн.
1. Основні засоби	450 000	1. Статутний капітал	112 000
2. Запаси	40 000	2. Додатковий капітал	360 000
3. Незавершене виробництво	75 000	3. Прибуток (непокриті збитки)	38 000
4. Дебіторська заборгованість	100 000	4. Майбутні витрати і платежі	29 000
5. Каса	500	5. Довгострокові кредити	150 000
6. Поточний рахунок	82 500	6. Розрахунки з постачальниками і підрядниками	55 000
7. Витрати майбутніх періодів	6000	7. Доходи майбутніх періодів	10 000
Баланс	754 000	Баланс	754 000
$(765\ 000 - 11\ 000) = 754\ 000$		$(765\ 000 - 11\ 000) = 754\ 000$	

Наведені чотири операції охоплюють всі можливі випадки впливу господарських операцій на баланс, що дозволяє зробити наступні висновки:

1. Кожна господарська операція викликає зміни не менше ніж в двох статтях балансу.

2. Всі господарські операції за характером змін, діляться на чотири типи:

- перший тип – операції, які викликають зміни у складі розміщення засобів підприємства тільки в активі балансу без зміни його пасиву;

- другий тип – операції, які викликали зміни в джерелах засобів, що приводять до їхнього перегрупування тільки в пасиві балансу без зміни активу;

- третій тип – операції, які обумовлюють надходження, додаткове залучення засобів в оборот підприємства, що викликає збільшення господарських коштів в активі балансу з одночасним збільшенням відповідного джерела в пасиві балансу. Загальний підсумок балансу збільшується, проте рівність підсумку активу і пасиву не порушується, оскільки збільшення відбувається на одну і ту ж суму;

- четвертий тип – операції, що відображають вибуття засобів з підприємства і викликають зменшення на однакову суму залишків відповідних статей активу і пасиву балансу. Загальний підсумок балансу також зменшується, проте рівність підсумків не порушується.

Таким чином, підсумки активу і пасиву балансу змінюються тільки у тому випадку, коли господарська операція зачіпає одночасно кошти підприємства, і джерела їх формування, тобто під час надходження коштів або їх вибутті. Операції, які викликають тільки перегрупування засобів в активі або пасиві балансу, на підсумок балансу не впливають. До яких би змін в балансі не призводила господарська операція, рівність підсумків активу і пасиву балансу зберігається.

Тема 4. Рахунки бухгалтерського обліку та подвійний запис

4.1. Рахунки бухгалтерського обліку

Бухгалтерський баланс, як правило, складається на перше число кожного місяця. Проте для управління господарством (підприємством) недостатньо знати стан господарських засобів і їх джерел тільки на певну дату. Протягом місяця на підприємстві проводиться безліч господарських операцій, а відображення всіх операцій безпосередньо в балансі не доцільно, оскільки після

кожної з них доводилося б складати новий баланс, що дуже трудомістко і технічно складно. Такі відомості про рух засобів одержують за допомогою системи *бухгалтерських рахунків*. Проведене на рахунках групування економічно однорідних об'єктів обліку дозволяє одержувати про них підсумкові, узагальнені показники, які в кінці місяця переносяться в баланс.

Рахунки бухгалтерського обліку є способом економічного групування, поточного відображення і контролю руху господарських засобів підприємства. В бухгалтерському обліку для обліку кожного виду господарських засобів, їх джерел і процесів відкриваються окремі рахунки, наприклад рахунки «Основні засоби», «Виробничі запаси», «Виробництво», «Статутний капітал» та ін. Господарські операції на рахунках відображаються в грошовому вимірюванні, а в деяких випадках – в натуральних і трудових вимірниках, але з обов'язковим використанням грошового вимірника з метою узагальнення різних видів засобів і процесів.

Зміни, що відбуваються з коштами підприємства в результаті господарських операцій, завжди викликають збільшення або зменшення певних видів коштів або джерел їх утворення. Наприклад, рух грошових коштів характеризується їх надходженням в касу (збільшення) або витрачанням з каси (зменшення); зміна заборгованості постачальникам також виражається в її збільшенні (зростанні боргу) або зменшенні (погашення боргу) та ін.

Збільшення і зменшення коштів і їх джерел відображається на рахунках окремо. Тому рахунки бухгалтерського обліку прийнято відображати у вигляді двосторонньої таблиці, ліва частина якої називається *дебет*, а права – *кредит*.

Схему бухгалтерського рахунку можна представити так як це зображено на рисунку 1.2.

Для повного відображення даних про об'єкт, на кожному рахунку записують, перш за все, початковий залишок коштів або їх джерел, який називається початковим залишком або початковим сальдо (якщо такі є).

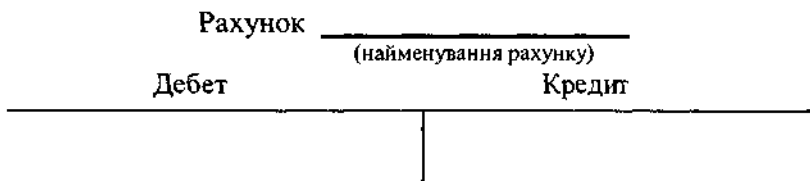


Рис.1.2. Структура бухгалтерського рахунку

Після цього на рахунках відображають господарські операції, тобто зміну коштів або їх джерел. Термін «сальдо» італійський, означає розрахунок. В даному випадку цей термін застосовується для позначення різниці між підсумковими сумами записів по дебету і кредиту рахунку.

Рахунки безпосередньо пов'язані з балансом. В поточному обліку для кожного виду коштів, їх джерел і господарських процесів відкриваються окремі рахунки.

4.2. Рахунки активні і пасивні

Бухгалтерський баланс складається з двох частин: активу, в якому відображають господарські засоби і пасиву – де показуються джерела їх утворення. Відповідно до цього всі рахунки підрозділяються на *активні* і *пасивні*.

На активних рахунках залишок завжди відображається в дебеті (з лівої сторони). Стан джерел коштів відображається на пасивних рахунках з правої сторони – *кредит*. На пасивних рахунках залишок завжди показується в кредиті.

В активних рахунки в дебеті окрім початкового залишку відображається і збільшення об'єкта, а в кредиті – його зменшення. В пасивних рахунках записи робляться в протилежному порядку: в кредит разом з початковим залишком записується збільшення джерела коштів, а в дебет – його зменшення. Суми операцій, записані на бухгалтерські рахунки, називаються оборотами. Сума по дебету рахунку називається дебетовим оборотом, а по кредиту – кредитовим.

Залежно від того, на якій стороні сума записів більша, розрізняють залишки дебетові (якщо дебет більше кредиту) і креди-

тові (якщо кредит більше дебету). Рахунок, що не має залишку, вважається закритим. Відкрити рахунок – означає зробити в ньому перший запис на дебеті або на кредиті.

Приклад. Розглянемо порядок відображення залишків і господарських операцій на прикладі активного рахунку «Виробничі запаси», який призначений для обліку наявності і руху матеріальних цінностей на складі підприємства. На початку періоду на складі було матеріалів на суму 42000 грн., протягом місяця поступили матеріали на суму 6000 грн. і 4000 грн. і вибули на 12000 грн. і 8000 грн. (відпущені на виробництво). Всі ці суми відображаються на рахунку таким чином (табл. 1.7):

Таблиця 1.7

Рахунок «Виробничі запаси»

Дебет		Кредит	
Сальдо на початок місяця - 42000			
Операція 1 - 6000		Операція 3 - 12000	
Операція 2 - 4000		Операція 4 - 8000	
Разом (оборот по дебету) - 10000		Разом (оборот по кредиту) - 20000	
Сальдо на кінець місяця 42 000 + 10 000 – 20 000 = 32000			

Схему будови активного рахунку наступна (табл. 1.8):

Таблиця 1.8

Активний рахунок

Дебет	Кредит
Сальдо – залишок господарських коштів на початок місяця	
Оборот – збільшення господарських коштів (+)	Оборот – зменшення господарських коштів (-)
Сальдо кінцеве - дебетове	

На пасивних рахунках по кредиту відображаються залишки джерел коштів на початок звітного періоду і збільшення їх, а по дебету – їх зменшення.

В пасивних рахунках кінцевий залишок визначають так: до початкового кредитового залишку додають кредитовий оборот і віднімають дебетовий оборот.

Схему будови пасивного рахунку можна представити так (табл 1.9.):

Таблиця 1.9

Пасивний рахунок

Дебет	Кредит
<p>Оборот – зменшення джерел господарських коштів (-)</p>	<p>Сальдо – залишок господарських коштів на початок місяця Оборот – збільшення джерел господарських коштів (+) Сальдо кінцеве - кредитове</p>

Активні рахунки мають залишки тільки дебетові, оскільки не можна використовувати коштів більше, ніж їх є в наявності; пасивні рахунки мають залишок тільки кредитові, оскільки використання джерел обмежується наявністю господарських коштів.

В системі рахунків бухгалтерського обліку використовується невелика група активно-пасивних рахунків, на яких обраховуються одночасно і кошти господарства, і джерела їх виникнення, а, отже, в них поєднуються ознаки, як активних рахунків, так і пасивних, наприклад, рахунок «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)», на дебеті якого відображають збитки, а на кредиті – прибуток.

Як правило, назви рахунків співпадають з назвою відповідних статей балансу, але в деяких випадках окремі види коштів показуються в більш детальному, розгорненому вигляді, ніж на бухгалтерських рахунках. Так, рахунок «Запаси» відповідає п'яти статтям активу балансу: «Виробничі запаси», «Тварини на вирощуванні і відгодівлі», «Незавершене виробництво», «Готова продукція» і «Товари». Сальдо по пасивному рахунку «Довго-

строкові позики» показується в балансі окремо за декількома статтями, що відображають різні види отриманих кредитів.

4.3. Подвійний запис на рахунках, його суть і значення

В результаті господарських операцій відбуваються одночасні подвійні зміни засобів підприємства і джерел їх виникнення. Так, при придбанні запасних частин відбувається, з одного боку, зменшення грошових коштів, а з іншої – збільшення матеріальних цінностей.

Подвійний запис характеризує зв'язок між рахунками бухгалтерського обліку. Цей зв'язок називається кореспондентською рахунків, а рахунки, що беруть участь в ній, називаються кореспондуючими. Подвійний запис виражає залежність між дебетом одного і кредитом іншого рахунку.

За операціями подвійного запису на рахунках встановлюється зв'язок між об'єктами обліку, що дозволяє здійснювати контроль за господарською діяльністю підприємства і управління ним.

Подвійний запис є способом взаємопов'язаного одночасного відображення обох явищ, що викликаються господарською операцією, на дебеті одного рахунку і кредиті іншого в однакових сумах. Так, при покупці матеріалів збільшується сума по дебету рахунку матеріалу і зменшується сума по кредиту поточного рахунку. Подвійний запис на рахунках можливий тільки в умовах єдиного вимірника, таким в бухгалтерському обліку є грошовий вимірник.

Наведемо приклади подвійного запису операцій на рахунках.

Приклад:

Операція 1. Отримано в касу з поточного рахунку в банку 10 500 грн. Ця операція торкнулася двох статей балансу – «Каса» і «Поточний рахунок». При цьому відображено два економічні явища: збільшення грошей в касі та їх зменшення на поточному

рахунку. Операція вказує два об'єкти обліку і тому записується на двох рахунках. Цей запис буде виглядати таким чином:

Дебет рахунку «Каса» }
 Кредит рахунку «Поточний рахунок» } 10 500 грн.

Текст, який вказує найменування рахунків, що дебетуються і кредитується, і сума, відбиваної господарській операції називається бухгалтерською проводкою (рахунковою формулою).

Бухгалтерський запис, складений за першою операцією буде наступним (рис. 1.3):

Рахунок «Поточний рахунок»		Рахунок «Каса»	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
Сальдо – 93 000		Сальдо – 1 000	
	1) 10 500	1) 10 500	

Рис 1.3. Схема рознесення на рахунки операції 1

Приклад:

Операція 2. Частина прибутку підприємства в сумі 12 000 грн. прислана до статутного капіталу. В балансі ця операція викликала зміни в статтях «Прибуток (непокриті збитки)», зменшивши її на 12 000 грн., і «Статутний капітал», збільшивши його на цю ж суму. Обидва рахунки є пасивними. Бухгалтерський запис буде виглядати таким чином:

Дебет рахунку «Прибуток (непокриті збитки)» }
 Кредит рахунку «Статутний капітал» } 12000 грн.

На рахунках цей запис буде виглядати так (рис. 1.4):

Рахунок «Статутний капітал»		Рахунок «Прибуток (непокриті збитки)»	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
	Сальдо – 100000		Сальдо – 50000
	2) 12000	← 2) 12000	
	Сальдо - 112000		Сальдо - 38000

Рис 1.4. Схема рознесення на рахунки операції 2

Залежно від кількості кореспондуючих рахунків бухгалтерські записи (проводки) можуть бути простими і складними. Простими називаються такі, при яких сума господарських операцій записується в дебет одного і в кредит іншого рахунку, тобто один рахунок дебетується, один кредитується. Вище наведені операції є простими.

Складними є такі записи (проводки) при яких одночасно декілька рахунків дебетується, а кредитується на загальну суму один рахунок або навпаки – декілька рахунків кредитується, а дебетується один рахунок, тобто кореспондують між собою більше ніж два рахунки.

Розглянемо господарську операцію, яка викликала складну бухгалтерську проводку.

Приклад:

Операція 3. Надійшли від постачальника матеріальні запаси на суму 15000 грн., у тому числі будівельні матеріали на суму 14000 грн. і малоцінні предмети, що швидко зношуються, на суму 1000 грн., оплата за які ще не проведена. В результаті даної операції відбулося збільшення запасів, у тому числі на активному рахунку будівельні матеріали і на рахунку малоцінні предмети, що швидко зношуються, та на пасивному рахунку «Постачальники - кредитори» відбулося також збільшення.

Бухгалтерська проводка за даною операцією буде наступною:

Дебет рахунку «Будівельні матеріали» - 14000 грн.

Дебет рахунку «Малоцінні і швидкозношувані предмети» - 1000 грн. –

Кредит рахунку «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» - 15000 грн.

На рахунках ця операція буде виглядати так (рис.1.5):

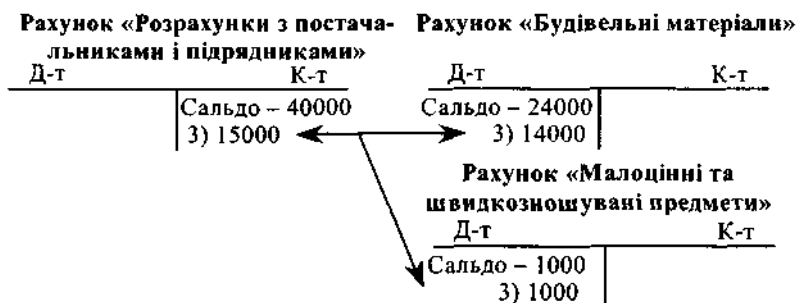


Рис 1.5. Схема рознесення на рахунки операції 3

Складні бухгалтерські проводки не порушують правила подвійного запису, оскільки взаємозв'язок як в простих, так в складних зберігається, на дебеті і кредиті рахунків зберігається рівність.

Використання складних бухгалтерських проводок сприяє скороченню кількості облікових записів.

Подвійний запис дозволяє з'ясувати, в результаті яких операцій відбулися зміни, що має важливе значення для контролю збереження майна підприємства. Подвійний запис має і контрольне значення, тому що суми відображаються за дебетом одного рахунку і за кредитом іншого. Підсумок по дебету рахунків повинен дорівнювати підсумку по кредиту всіх рахунків. Відсутність такої рівності свідчить про наявність помилок в бухгалтерських проводках.

Для забезпечення контролю за правильністю облікових записів господарські операції, не залежно від їхнього змісту, реєструються в хронологічній послідовності їхнього здійснення в журналі, в якому записують дату, номер і суму операції, а також кореспондуючі рахунки (табл.1.10).

Підсумок журналу вказує на загальну суму зареєстрованих за місяць операцій. При правильному відображенні операцій підсумки дебетових і кредитових оборотів на рахунках повинні співпадати з підсумком реєстраційного журналу.

**Журнал
реєстрації господарських операцій підприємства
за січень 2004 р.**

Дата	Номер запису	Короткий зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума грн.
			дебет	кредит	
03.01	1	Отримана в касу готівка з поточного рахунку	Каса	Поточний рахунок	11000
09.01	2	Збільшена сума статутного капіталу за рахунок прибутку	Прибуток (непокриті збитки)	Статутний капітал	12000
20.01	3	Надійшли на склад матеріальні цінності від постачальника	Виробничі запаси	Розрахунки з постачальниками і підрядниками	15000
03.01	4	Виплачені з каси працівникам відпускні	Майбутні витрати і платежі	Каса	11000
Всього			х	х	49000

В залежності від ступеню узагальнення засобів чи джерел їх утворення рахунки поділяють на синтетичні та аналітичні. На синтетичних рахунках відображають рух засобів чи джерел їх утворення по економічно однорідним групам, а на аналітичних – окремого виду.

Приклад: до синтетичного рахунку "Виробничі запаси" можна відкрити аналітичні рахунки: "Цегла", "Цемент", "Дошки". У випадку надходження запасів буде дебетуватись синтетичний рахунок "Виробничі запаси" на загальну суму 15000 грн. і одночасно (паралельно) аналітичні рахунки "Цегла", "Цемент" та "Дошки" на часткові суми, що входять до загальної. При чому на аналітичних рахунках облік ведеться не лише у вартісному вимірнику, але і в натуральних. Скажімо, цегли придбано 20 тис.шт. по 500 грн. за 1 тис., дощок 20м³ по 150грн. за 1 м³, цементу 10 тон по 200 грн за 1 т.

Схематично це матиме такий вигляд (рис.1.6):

Рахунок "Цегла"				Рахунок "Дошки"			
<i>Дебет</i>		<i>Кредит</i>		<i>Дебет</i>		<i>Кре-</i>	
<i>дит</i>							
<i>Кільк</i>	<i>Сума</i>	<i>Кільк</i>	<i>Сума</i>	<i>Кільк</i>	<i>Сума</i>	<i>Кільк</i>	<i>Сума</i>
<i>Сальдо</i>				<i>Сальдо</i>			
30	15000			40	6000		
3) 20	10000			3) 20	3000		
<i>Сальдо</i>				<i>Сальдо</i>			
<i>кінцеве</i>				<i>кінцеве</i>			
50	25000			60	9000		

Рахунок "Цемент"			
<i>Дебет</i>		<i>Кредит</i>	
<i>Кільк</i>	<i>Сума</i>	<i>Кільк</i>	<i>Сума</i>
<i>Сальдо</i>			
30	3000		
3) 10	2000		
<i>Сальдо</i>			
<i>кінцеве</i>			
40	5000		

Рис.1.6. Схематична будова аналітичних рахунків

В розглянутому нами прикладі початкові залишки, обороти за місяць і кінцеві залишки по аналітичних рахунках співпадають з відповідними підсумками синтетичного рахунку, до якого вони ведуться.

Групування даних аналітичних рахунків до кожного синтетичного здійснюється за допомогою оборотних відомостей.

Проміжне групування даних аналітичних рахунків в межах одного синтетичного здійснюється на субрахунках. В даному випадку таким субрахунком буде рахунок 2-го порядку "Будівельні матеріали" до синтетичного рахунку "Виробничі запаси".

Для здійснення контролю за процесом господарської діяльності, отримання загальних підсумкових відомостей за відповідними видами засобів і їх джерел всі операції групують за економічно однорідними ознаками. Тому групування операцій на бухгалтерських рахунках називається систематичним записом.

Одним із шляхів скорочення облікових записів, а отже, зменшення обсягу облікової роботи є складання бухгалтерських записів на групу однорідних операцій, тобто в обліку відображається не кожна окрема операція на підставі відповідного доку-

мента, а сума по групі однорідних операцій. Для цього однорідні господарські операції підбираються, групуються за певний період (тиждень, декаду, місяць) по ним підраховується загальний підсумок і робиться один загальний запис. Таким чином зменшується кількість записів на рахунках.

Тема 5. Класифікація та план рахунків бухгалтерського обліку

5.1. Принципи класифікації рахунків

Призначення рахунків та їх економічний зміст різний, тому необхідна класифікація рахунків. Під класифікацією рахунків розуміють їх групування за певними однорідними ознаками. Класифікація рахунків допомагає вивченню змісту і будови рахунків.

Окрім класифікації рахунків по відношенню до балансу (на активні та пасивні), за ступенем узагальнення (синтетичні, аналітичні та субрахунки), рахунки бухгалтерського обліку класифікують ще за такими ознаками: за економічним змістом, за призначенням і структурою, по відношенню до звітності.

Класифікація рахунків за економічним змістом визначає, що саме враховується на даному рахунку, які конкретно об'єкти на ньому відображаються залежно від їхнього економічного змісту.

Класифікація рахунків за призначенням і структурою показує, для чого, для отримання якої інформації призначені ті або інші рахунки.

Обидві класифікації рахунків є науково-обґрунтованим групуванням, тісно взаємозв'язані і доповнюють одна іншу. Класифікація рахунків допомагає працівникам обліку краще зрозуміти призначення окремих рахунків і можливості їхнього використання для контролю і оперативного керівництва.

Класифікація рахунків по відношенню до форм звітності лежить в основі побудови сучасного плану рахунків.

5.2. План рахунків бухгалтерського обліку

Планом рахунків бухгалтерського обліку називають систематизований їх перелік з закріпленням певного номеру (коду).

Діючий на сільськогосподарських підприємствах план рахунків розроблений на основі класифікації рахунків по відношенню до форм звітності і затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. Він є обов'язковим для всіх підприємств і організацій України (окрім банків і бюджетних установ).

Рахунки в Плані згруповані в дев'ять класів. В окремий клас виведені позабалансові рахунки. Рахунки в Плані розміщені в певній послідовності: на початку класи рахунків для обліку господарських засобів і процесів, а потім – класи рахунків для обліку джерел утворення господарських засобів.

Кожний рахунок і субрахунок, окрім назви має певний номер. Використання номерів рахунків значно прискорює і скорочує облікову роботу, а також є необхідною умовою при автоматизованій обробці облікової інформації на електронно-обчислювальних машинах. В позначенні номерів за класами залишені пропуски, які необхідні для можливого створення резерву номерів у разі введення додаткових синтетичних рахунків.

Синтетичні рахунки мають двозначний номер. Цифри субрахунків складаються шляхом додавання до номера синтетичного рахунку номера даного субрахунку по порядку. Максимально можлива кількість синтетичних рахунків в Плані – 99, а кількість субрахунків до кожного синтетичного рахунку не більше 9. Номер (код) кожного субрахунку складається з номера синтетичного рахунку і порядкового номера субрахунку. При цьому перша цифра номеру (коду) субрахунку означає – номер класу, друга – номер синтетичного рахунку, третя – номер субрахунку.

Приклад: код 205 означає: 2 – клас «Запаси», 0 – номер синтетичного рахунку «Виробничі запаси», 5 – номер субрахунку «Будівельні матеріали».

Всі рахунки згруповані по відношенню до звітності в дев'ять класів:

1. «Необоротні активи»;
2. «Запаси»;
3. «Грошові кошти, розрахунки та інші активи»;
4. «Власний капітал і забезпечення зобов'язань»;
5. «Довгострокові зобов'язання»;
6. «Поточні зобов'язання»;
7. «Прибутки і результати діяльності»;
8. «Витрати за елементами»;
9. «Витрати діяльності».

В кінці Плану рахунків наведено вісім забалансових рахунків для обліку орендованих основних засобів, сировини і матеріалів, прийнятих на відповідальне зберігання, орендовані основні засоби або передані на переробку, устаткування, прийняте в монтаж, списані активи, бланки суворого обліку.

Для правильного використання рахунків при відображенні господарських операцій Міністерством фінансів України розроблена інструкція до Плану рахунків, в якій даються вказівки про порядок застосування їх в обліку. Без встановлення чіткої схеми запису на рахунках неминучі випадки, коли одні і ті ж господарські операції будуть відображатися по різному. Встановлені типові кореспонденції рахунків виключають можливість таких випадків.

Єдиний План рахунків є типовим для всіх підприємств і організацій, але на окремих підприємствах і організаціях можуть складатися свої робочі плани рахунків, з урахуванням особливостей виробничої діяльності. Вони включають тільки ті рахунки з єдиного Плану рахунків, які використовуються на даному підприємстві.

5.3. Класифікація рахунків за економічним змістом

В основі класифікації рахунків за економічним змістом лежить економічний зміст облікованих об'єктів – господарських коштів і процесів. В цій класифікації рахунки бухгалтерського обліку діляться на дві групи:

- рахунки з обліку господарських коштів і процесів;
- рахунки з обліку джерел господарських коштів.

Рахунки господарських коштів і процесів, залежно від функціональної участі в процесі діяльності господарських коштів (активів) підрозділяються на рахунки необоротних і оборотних активів.

Для обліку *необоротних активів*, їхньої наявності, руху, зносу в процесі діяльності і відновлення використовують:

- рахунків з обліку необоротних активів: «Основні засоби», «Інші необоротні матеріальні активи», «Нематеріальні активи», «Знос необоротних активів», «Капітальні інвестиції» та ін.

Для обліку наявності і руху оборотних активів використовуються рахунки таких груп:

- рахунки з обліку запасів: «Виробничі запаси», «Малоцінні та швидкозношувані предмети», «Напівфабрикати», «Готова продукція», «Товари»;
- рахунки з обліку грошових коштів та інших активів: «Каса», «Рахунки в банках», «Інші грошові кошти», «Короткострокові векселі отримані», «Поточні фінансові інвестиції», «Розрахунки з покупцями і замовниками», «Розрахунки з різними дебіторами».

Рахунки, які використовуються для обліку джерел утворення активів підприємства, підрозділяються на дві групи:

- рахунки з обліку джерел власних коштів;
- рахунки з обліку джерел залучених коштів.

Для обліку джерел власних коштів використовують наступні рахунки:

- з обліку власного капіталу: «Статутний капітал», «Пайовий капітал», «Додатковий капітал», «Резервний капітал», «Неоплачений капітал», «Вилучений капітал», «Цільове фінансування і цільові надходження», «Нерозподілений прибуток (непокріті збитки)»;
- з обліку забезпечення майбутніх витрат і платежів: «Забезпечення оплат відпусток», «Додаткове пенсійне забез-

- печення», «Забезпечення гарантійних зобов'язань», «Забезпечення інших витрат і платежів»;
- з обліку доходів і результатів діяльності: «Доходи від реалізації», «Інший операційний дохід», «Дохід від участі в капіталі», «Інші доходи», «Інші фінансові доходи», «Надзвичайні доходи», «Фінансові результати».

Схема класифікація рахунків за економічним змістом наведена на рис. 1.7.

5.4. Класифікація рахунків за призначенням та структурою

Рахунки бухгалтерського обліку за призначенням і структурою поділяються на групи: *рахунки основні, рахунки регулюючі, рахунки операційні, рахунки фінансово-результативні і забалансові*.

Основні рахунки підрозділяються на групи, як це наведено на рисунку 1.8.

- рахунки матеріальні, які призначені для обл.ку і контролю матеріальних цінностей підприємства, наявність яких можна перевірити в натурі шляхом інвентаризації, це рахунки: «Основні засоби», «Нематеріальні активи», «Виробничі запаси», «Готова продукція», «Товари» та ін.;

- рахунки грошових коштів, які призначені для обліку і контролю за наявністю і рухом грошових коштів в касі підприємства і на рахунках в банках, до них відносяться рахунки: «Каса», «Рахунки в банках», «Інші кошти» та ін.;

- рахунки власного капіталу, які призначені для обліку джерел власних засобів, це рахунки: «Статутний капітал», «Паїновий капітал», «Додатковий капітал», «Резервний капітал», «Цільове фінансування і цільові надходження» та ін.;

- рахунки розрахунків, які призначені для обліку розрахунків з іншими підприємствами і особами, це рахунки: «Розрахунки з покупцями і замовниками», «Довгострокова дебіторська заборгованість», «Розрахунки з різними дебіторами», «Векселі отримання», «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками», «Розрахунки по оплаті праці», «Короткострокові і довгострокові позики» та ін.

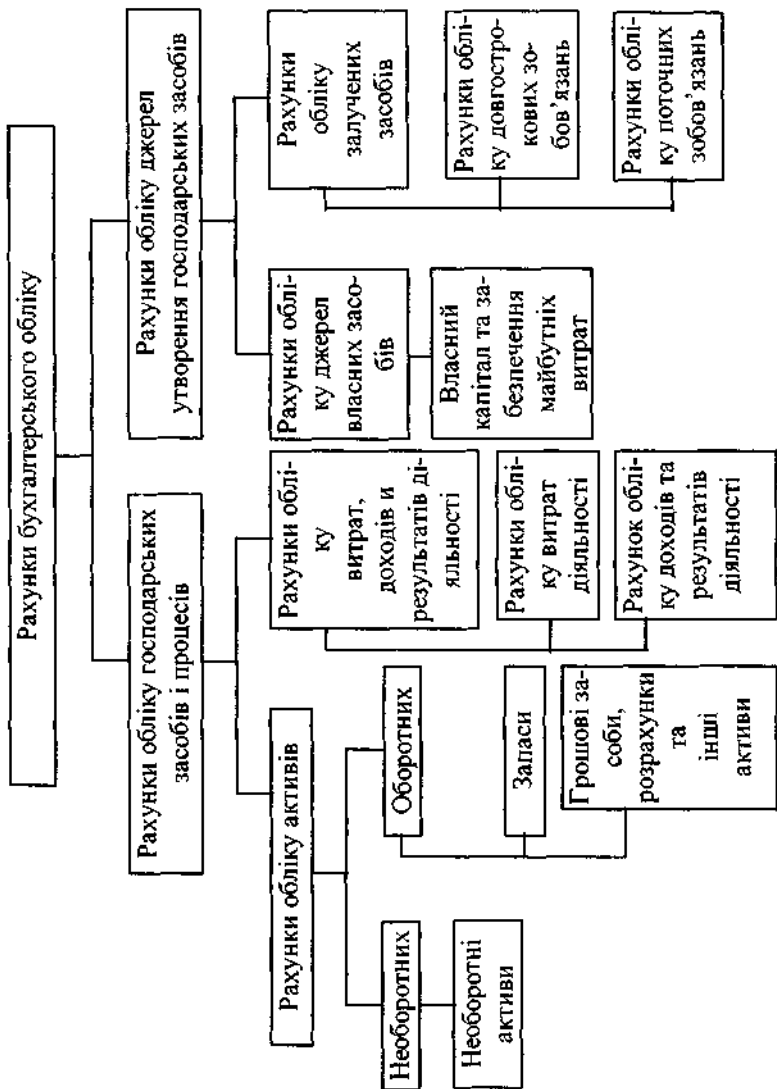


Рис.1.7. Класифікація рахунків за економічним змістом

Оскільки заборгованість може бути як на користь підприємства (дебіторська), так і на користь інших підприємств і осіб (кредиторська), то рахунки розрахунків діляться на *активні, пасивні і активно-пасивні*.

Регулюючі рахунки призначені для розширення кола показників обліку. Рахунки цієї групи уточнюють оцінку сум, відображених на основних рахунках. Уточнення можуть бути у бік збільшення оцінки основних рахунків або у бік її зменшення.



Рис. 1.8. Класифікація активів за функціональною участю у процесі діяльності

Так, основні засоби з моменту їх отримання або введення в дію і до вибуття обліковуються за первинною вартістю. Відособлено на окремому рахунку відображається сума їх зносу на даний момент. Зіставивши первинну вартість з сумою зносу, тобто, якщо відрахуємо знос, одержуємо фактичну (залишкову) вартість основних засобів.

Операційні рахунки призначені для відображення витрат, доходів і результатів діяльності підприємства. За призначенням і структурою операційні рахунки діляться на: збірно-розподільні, збірні, бюджетно-розподільні, калькуляційні, порівняльні (рис. 1.9).

До *збірно-розподільних рахунків* відносять рахунок: «Загальновиробничі витрати».

До *збірних рахунків* відносяться рахунки: «Адміністративні витрати», «Витрати на збут», «Інші витрати операційної діяльності». Витрати таких рахунків не розподіляються між окремими об'єктами, а повністю списуються на фінансові результати.

До *бюджетно-розподільних рахунків* відносяться: активний рахунок «Витрати майбутніх періодів» і два пасивні рахунки «Доходи майбутніх періодів» та «Забезпечення наступних витрат і платежів». На дебеті рахунку «Витрати майбутніх періодів» збираються витрати майбутніх періодів, потім вони розподіляються протягом декількох місяців або навіть років на витрати виробництва.

Калькуляційні рахунки використовуються для обліку всіх витрат пов'язаних з виробничим процесом, і призначені для визначення фактичної собівартості виконаних робіт, наданих послуг, виготовленої продукції. Оскільки за даними цих рахунків складають калькуляцію (визначають собівартість), то ці рахунки одержали назву калькуляційні. До них відносяться рахунки: «Виробництво», «Капітальні інвестиції» та ін.

Порівняльні рахунки призначені для обліку господарських процесів і виявлення результатів по них. До цих рахунків відносяться: «Фінансові результати», «Брак у виробництві».

Для обліку фінансових результатів діяльності підприємства призначений *фінансово-результативний рахунок* «Нерозподілений прибуток (непокріті збитки)». Цей рахунок – активно-пасивний, на кредиті відображається прибуток, а на дебеті – збиток. Для роздільного обліку отриманого прибутку, його використання, а також обліку непокрітого збитку вказаний рахунок протягом звітного періоду ведеться на наступних субрахунках: «Прибуток нерозподілений», «Непокріті збитки», «Прибуток, використаний в звітному періоді».

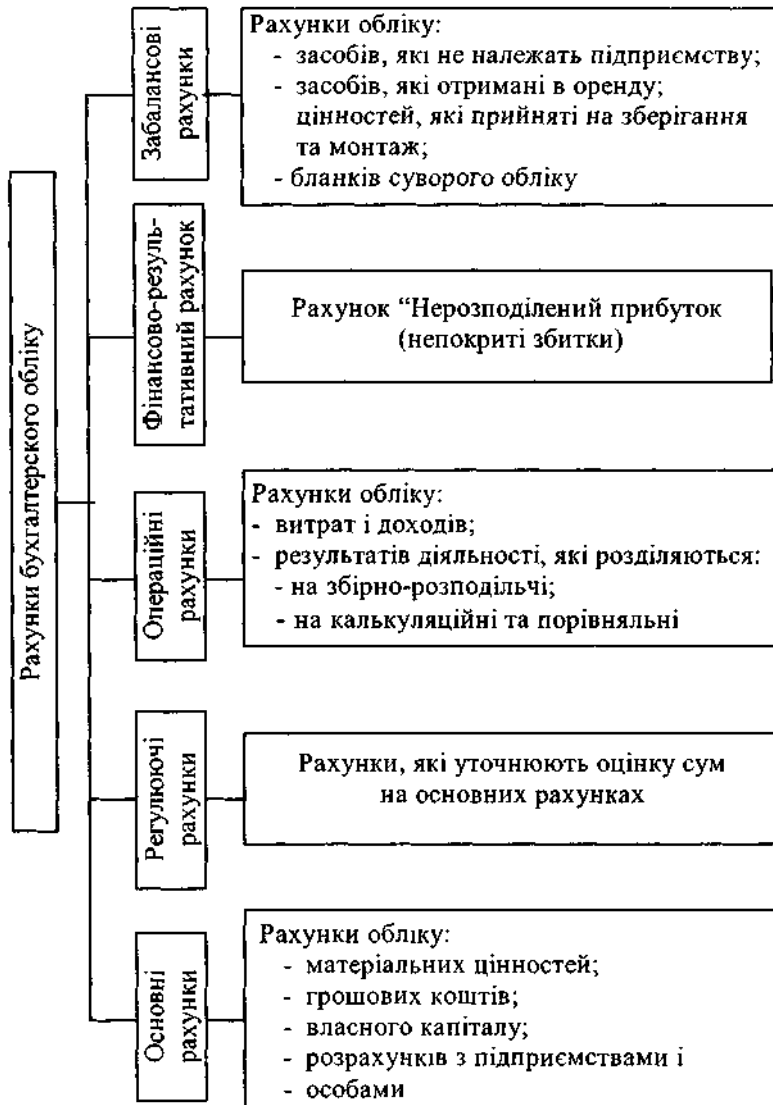


Рис.1.9. Класифікація рахунків за призначенням і структурою

Для обліку джерел залучених коштів використовують рахунки:

- з обліку довгострокових зобов'язань: «Довгострокові позики», «Довгострокові векселі видані», «Довгострокові зобов'язання за облігаціями», «Довгострокові зобов'язання з оренди», «Відстрочені податкові зобов'язання», «Інші довгострокові зобов'язання»;

- з обліку поточних зобов'язань: «Короткострокові позики», «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», «Короткострокові векселі видані», «Розрахунки за податками та платежами», «Розрахунки зі страхування», «Розрахунки з оплати праці», «Розрахунки з учасниками», «Розрахунки з інших операцій» (рис. 1.10).

Розглянуті рахунки бухгалтерського обліку – складають систему рахунків, вони відображають всі кошти підприємств і джерела їх утворення, господарські процеси і результати їх діяльності. Ці рахунки взаємно кореспондують між собою і при наявності залишків відображаються в балансі і називаються *балансовими*.

Одночасно з балансовими рахунками, є рахунки, які не відображаються в балансі, такі рахунки отримали назву *позабалансові*.

Позабалансові рахунки призначені для обліку господарських засобів, які не належать даному підприємству, але тимчасово знаходяться на зберіганні. До них відносяться орендовані основні засоби, товарно-матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання або в переробку, устаткування, прийняте в монтаж та ін.

Крім того, на позабалансових рахунках ураховують бланки строгого обліку (чекові книжки, векселі, акції та ін., списану на збитки заборгованість) та інші об'єкти, що не вимагають в обліку подвійного запису.

Позабалансові рахунки не кореспондують ні між собою, ні з балансовими рахунками, порядок подвійного запису на них не розповсюджується. Господарські операції на позабалансових рахунках відображаються одинарним записом, тільки по дебету або тільки по кредиту певного рахунку. При прийнятті об'єкта на облік позабалансовий рахунок тільки дебетується, при списанні – тільки кредитується.

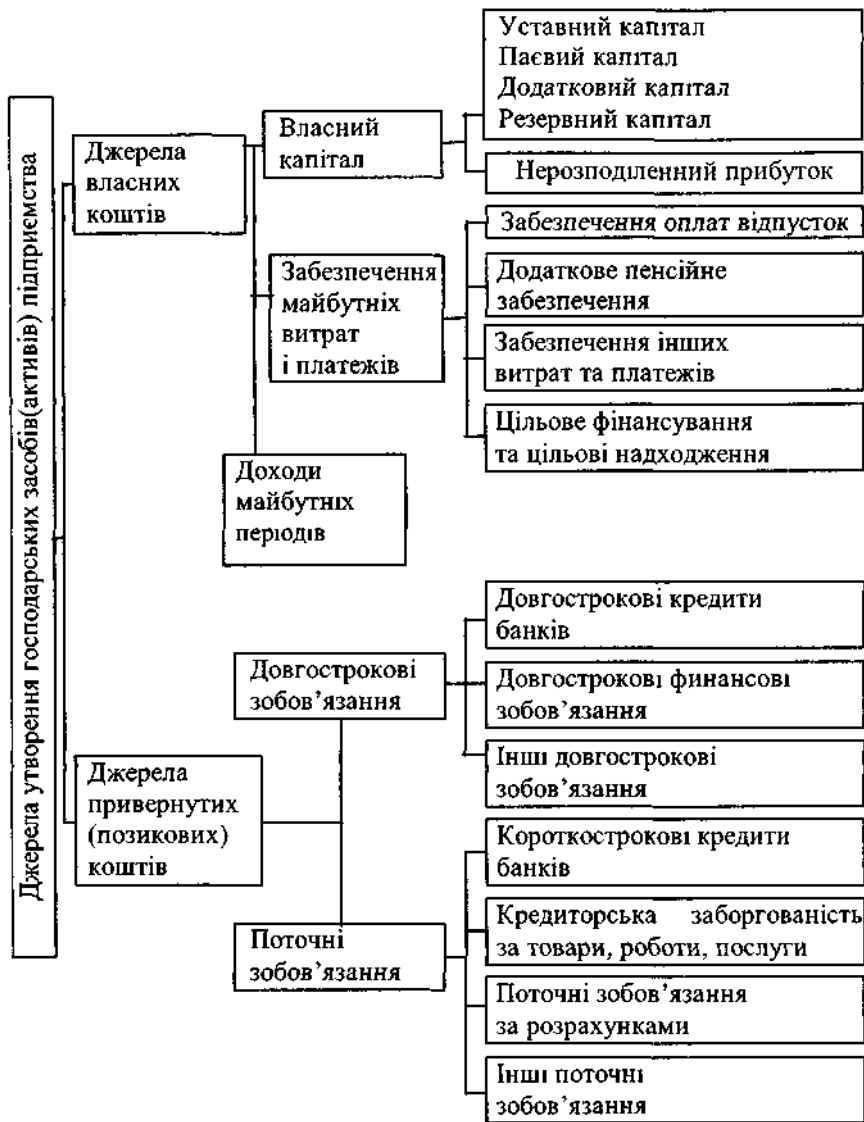


Рис. 1.10. Класифікація джерел формування господарських засобів

Тема 6. Первинне спостереження, документація та інвентаризація

6.1. Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є *первинні документи*, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені при здійсненні господарських операцій, а якщо це неможливо – то безпосередньо після її завершення. Для контролю і впорядкування обробки даних на підставі первинних документів можуть складатися *зведені облікові документи*.

Первинні та зведені облікові документи можуть складатися на паперових або машинних носіях і повинні мати наступні обов'язкові реквізити:

- назва документа (форма);
- дата і місце складання;
- назва організації або підприємства, від імені якого складений документ;
- зміст і обсяг господарської операції, одиниця вимірювання;
- підписи посадовців, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення.

Прийняті до обліку первинні документи та інформація, що міститься в них, підлягає подальшій систематизації на рахунках бухгалтерського обліку, в *реєстрах синтетичного і аналітичного обліку*, шляхом подвійного запису їх на взаємозв'язаних рахунках.

Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

Облікові реєстри – це книги, картки, вільні листи паперу чи відеограми, призначені для облікових записів

Реєстри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають можливість ідентифікувати осіб, що брали участь в їх складанні.

В тих випадках, коли складання і зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку виконується на машинних носіях інформації, організація зобов'язана виготовити їхні копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних та інших органів в межах їхніх повноважень, передбачених законом.

Відповідальність за невчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку і невірогідність відображених в них даних несуть особи, що склали і підписали ці документи.

Первинні документи і реєстри бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства тільки за рішенням відповідних органів, ухваленому в межах їх повноважень, передбачених законами. Посадовець підприємства має право у присутності представників цих органів, які здійснюють вилучення, зняти копії документів, що вилучаються. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються, в порядку, встановленому законодавством.

6.2. Інвентаризація активів та зобов'язань

Підприємства, для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності, проводять інвентаризацію основних засобів, запасів, грошових коштів, розрахунків з дебіторами і кредиторами, під час якої перевіряється і документально підтверджується їхня наявність, стан і оцінка.

Інвентаризація – це процес виявлення фактичної наявності (розміру) господарських засобів чи джерел їх утворення та порівняння одержаних даних з даними бухгалтерського обліку.

Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно законодавству.

Порядок проведення і оформлення результатів інвентаризації регламентується Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків, затверджений наказом Міністерства України від 11.08.1994 р. № 69.

Інвентаризація виробничих запасів проводиться за місцями їх зберігання та у присутності матеріально відповідальних осіб.

Інвентаризація проводиться інвентаризаційною комісією, призначеною наказом керівника підприємства.

Матеріально-відповідальна особа до початку інвентаризації дає розписку, що всі прибуткові і витратні документи нею здані в бухгалтерію, і що ніяких неоприбутованих або не списаних матеріалів на складі немає.

Дані про наявність кожного виду матеріальних цінностей записують до інвентаризаційного запису (Ф. № М-21), який складається в двох екземплярах і підписується, після закінчення інвентаризації, всіма членами комісії.

Матеріальні цінності, по яких виявлені надлишки або недостача, записують в звіряльну відомість. За всіма виявленими розбіжностями матеріально-відповідальні особи дають пояснення про причини їх виникнення.

Інвентаризаційна комісія свої висновки і пропозиції за наслідками інвентаризації оформляє протоколом, який подається керівнику підприємства на затвердження. Керівник підприємства в п'ятиденний термін повинен затвердити рішення про оприбуткування надлишків або списання недостачі (якщо такі є) і затвердити протокол.

В бухгалтерському обліку результати інвентаризації відображаються відповідними записами.

Вартість виявленої недостачі матеріальних запасів, незалежно від причин виникнення списують на дебет субрахунку «Недостачі і втрати від псування цінностей» в кореспонденції з кредитом рахунків, по яких виявлені недостачі.

Вартість виявлених надлишків матеріальних цінностей і грошових коштів відносять в дебет рахунків на яких виявлені надлишки в кореспонденції з кредитом субрахунку «Інші доходи від звичайної діяльності».

Розмір збитку, що підлягає відшкодуванню винними особами з недостачі і псування матеріальних цінностей, визначений відповідно до Закону України «Про визначення розміру збитків, нанесених підприємству, установі, підприємству розкраданням, знищенням (псу-

ванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, коштовних каменів і валютних цінностей» від 06.06.1995 р. № 218.

Механізм визначення шкоди від розкрадання, псування і недостачі, встановлений Порядок № 116, який затверджений рішенням Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. (із змінами і доповненнями).

Тема 7. Форми бухгалтерського обліку

7.1. Принципи застосування форм бухгалтерського обліку

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

Під формою бухгалтерського обліку розуміють певну систему взаємозв'язаних між собою облікових реєстрів встановленої форми і змісту, а також порядок і способи реєстрації та групування в них облікової інформації.

Для багатьох форм обліку характерно широке використання принципу накопичення і систематизації облікових даних в межах, необхідних для аналітичного і синтетичного обліку, складання звітності, у спеціальних реєстрах (журналах-ордерах), допоміжних до них відомостях, у вигляді машинограм, одержаних на обчислювальній техніці.

У зв'язку з удосконаленням бухгалтерського обліку постійно удосконалюються і форми обліку. Досконалими формами бухгалтерського обліку, вживаними на підприємствах і в організаціях України, є: *меморіально-ордерна, журнально-ордерна, спрощена форма обліку і автоматизовані (комп'ютерні).*

7.2. Меморіально-ордерна форма обліку

Суть меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку полягає у використанні книг для ведення синтетичного об-

ліку і карток для аналітичного обліку. На підставі первинних документів, згрупованих за певною ознакою, складаються меморіальні ордери, в яких робиться посилання на документ, якій є підставою, що послужила для запису, і стисло висловлюється зміст операцій, указуються кореспондуючі рахунки і сума операції.

Меморіальні ордери складаються на окремих бланках як на окрему групу однорідних первинних документів, так і на один документ. Меморіальні ордери реєструються в Реєстраційному журналі. Нумерацію меморіальних номерів щомісячно починають з першого номера. Реєстраційний журнал призначений для того, щоб забезпечити контроль за збереженням документів і перевірки повноти відображення господарських операцій на синтетичних рахунках. Перевірка здійснюється шляхом звірки місячного підсумку по реєстраційному журналу з підсумками оборотів в оборотній відомості по дебету і кредиту синтетичних рахунків.

Після реєстрації меморіальних ордерів в реєстраційному журналі дані їх використовуються для запису на синтетичних рахунках в Головній книзі.

Аналітичний облік ведеться паралельно синтетичному, використовуючи при цьому первинні документи, картки, відомості, книги.

Перевірка правильності ведення синтетичного і аналітичного обліку здійснюється шляхом складання в кінці місяця оборотних відомостей за рахунками аналітичного обліку і звірки їх підсумків з оборотними відомостями за синтетичними рахунками.

Нижче наведені зразки меморіального ордера, Реєстраційного журналу і Головної книги (табл. 1.11-1.13)..

З наведеного прикладу видно, що кожний запис у книзі роблять двічі:

- один раз по дебету в розрізі рахунків, що кредитують;
- один раз по кредиту відповідних рахунків.

В кінці місяця підраховують обороти по дебету і кредиту кожного рахунку, визначають залишки, на підставі яких складають оборотну відомість.

Таблиця 1.11

Меморіальний ордер № 1 за січень 2004 р.

№ п/п	Дата	Підстава або зміст запису	На дебет рахунку	На кредит рахунку	Сума грн.
1	2	3	4	5	6
1	03.01.2003	Виплачена заробітна плата згідно відомості № 12 за грудень 2003 року	661	301	14550
		та ін.			

Бухгалтер _____ підпис

Головний бухгалтер _____ підпис

Таблиця 1.12

Ресстраційний журнал за січень 2004 р.

Номер ордера	Дата складання ордерів	Суми за меморіальними ордерами
1	2	3
01	05.02.2003	38 510,00
02	07.02.2003	164 820,15
03	08.02.2003	42 015,00
04	10.02.2003	12 184,00
тощо		
РАЗОМ ЗА МІСЯЦЬ		486 140,15

Таблиця 1.13

Головна книга за 2004 рік
Субрахунок «Каса»

Дебет рахунку «Каса»					Кредит рахунку «Каса»						
Дата	№ м/о	Кредит рахунків			Разом	Дата	№ м/о	Кредит рахунків			Разом
		311	372	і т.д.				661	372	і т.д.	
01.01.	сальдо										
03.01.	01	15000			15000	03.01.	01	14550			14550
	Оборот	15000				Оборот	14550				14550
	Сальдо на 01.02				450						

Позитивними рисами меморіально-ордерної форми обліку являються:

- простота і гнучкість, що дозволяє пристосовувати її до різних типів підприємств і організацій;
- меморіальні ордери дозволяють упорядкувати синтетичний облік;
- посилюються контрольні функції обліку, звірки даних синтетичного і аналітичного обліку;
- пристосованість для переходу до автоматизації обліку.

В той же час ця форма обліку має істотні недоліки, а саме:

- оформляється велике число меморіальних ордерів;
- проводяться записи одних і тих же даних як мінімум у двох облікових регістрах;
- слабка пристосованість регістрів до потреб аналізу і складання звітності;
- виконання великого обсягу облікових робіт в кінці місяця.

Загальна схема меморіально-ордерної форми обліку наведена на рис.1.11.

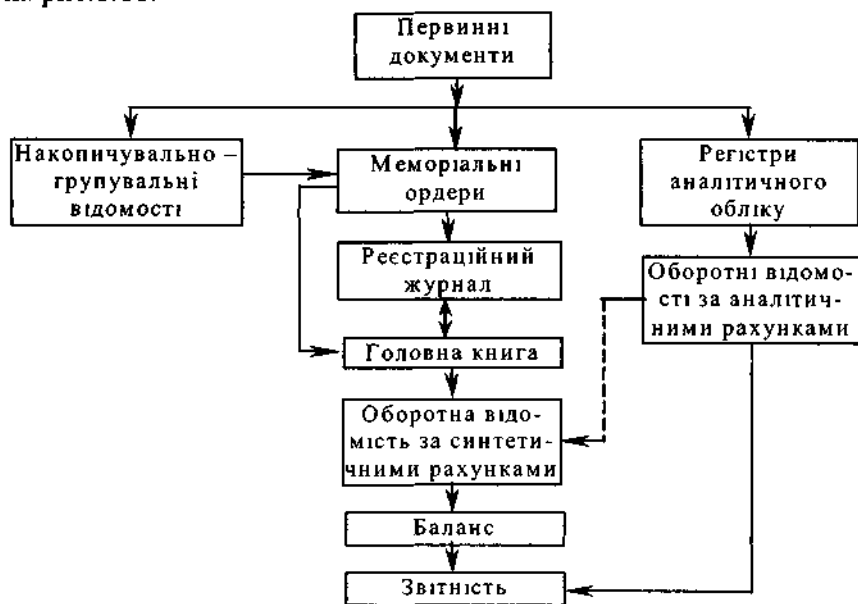


Рис.1.11. Схема меморіально-ордерної форми обліку.

7.3. Журнально-ордерна форма обліку

Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку також заснована на використанні накопичувальних і групувальних реєстрів – журналів-ордерів і допоміжних відомостей до них. Всі журнали-ордери побудовані так, що в них поступово нагромаджуються і підраховуються дані для перенесення їх в звітні форми. В журналах-ордерах хронологічний і синтетичний облік суміщені.

Більшість журналів – ордерів є реєстрами багатографної форми. В окремих графах журналів вказані рахунки для кредитових записів того балансового рахунку, операції якого ураховуються в даному журналі-ордері. Кожен журнал має свій постійний номер.

Записи в журналах здійснюють щодня або у міру надходження первинних документів за шаховим принципом: в один робочий прийом суму операцій записують одночасно по кредиту і дебету кореспондуючих рахунків, що дозволяє скоротити кількість записів, зменшити обсяг облікової роботи. Журнали побудовані за кредитовою ознакою, за окремим синтетичним рахунком в розрізі кореспондуючих рахунків, а дебетові обороти за синтетичним рахунком ураховуються в декількох журналах. Об'єднання їх відбувається в Головній книзі при записі в неї сум з різних журналів.

В більшості журналів поміщено декілька синтетичних рахунків. При журнальній формі обліку, як правило, застосовуються місячні журнали, а допоміжні відомості розраховані на більш довгий час (квартал, рік).

Журнали щомісячно закривають і їх підсумки переносять в Головну книгу, яка відкривається на рік.

В Головній книзі поточні обороти записуються тільки по синтетичних рахунках. Обороти по кредиту кожного синтетичного рахунку відображають одним записом в графі «Оборот по кредиту». Обороти по дебету кожного рахунку переносяться в Головну книгу з різних журналів, після їх підсумовують і загальною сумою за рахунком записують в графу «Разом по дебету».

В останніх двох графах в Головній книзі проставляють з журналів сальдо на кінець місяця.

За тими рахунками, сальдо яких в журналах не відображається, а приводяться тільки обороти, сальдо виводиться безпосередньо в Головній книзі.

Основною позитивною якістю журнально-ордерної форми обліку являється:

- пристосованість облікових реєстрів для складання звітності без додаткових вибірок;
- ув'язка аналітичного і синтетичного рахунку в одному реєстрі;
- забезпечення сучасного і рівномірного відображення бухгалтерських записів протягом звітного періоду;
- надання інформації для проведення аналізу господарської діяльності підприємства (організації);
- скорочення загальної кількості облікових реєстрів.

Проте в даний час, в нових умовах господарювання журнальна форма не відповідає всім вимогам нової облікової політики, особливо надання необхідної інформації для управління підприємством або організацією.

Схема журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку наведена нижче (рис. 1.12).

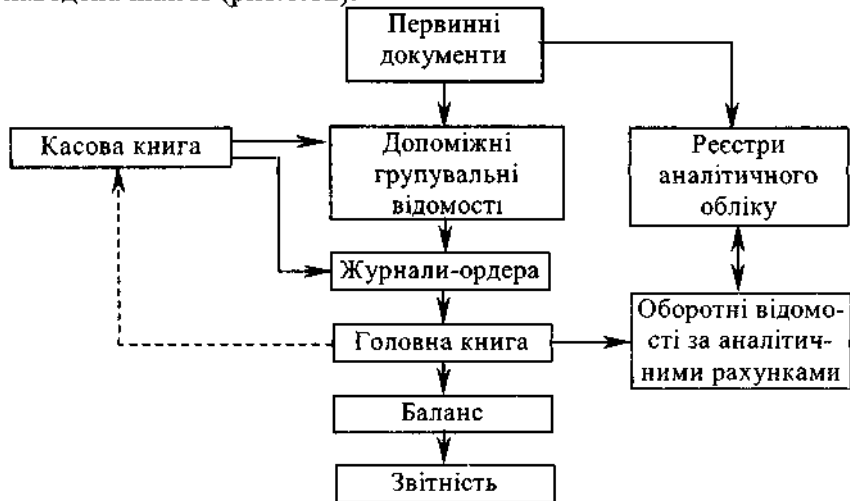


Рис.1.12. Схема журнально – ордерної форми обліку

Одним з недоліків журнально-ордерної форми обліку є те, що деякі журнали-ордери громіздкі за своєю будовою.

7.4. Спрощені форми бухгалтерського обліку

Малі підприємства самостійно визначають форму бухгалтерського обліку, ураховуючи потреби свого виробництва і управління, а також об'єми виробництва і чисельність працюючих. Малі підприємства можуть застосовувати різні форми, а саме:

- просту форму бухгалтерського обліку (без використання реєстрів обліку майна підприємства);
- форму бухгалтерського обліку з використанням реєстрів обліку майна підприємства;
- спрощену форму бухгалтерського обліку з застосуванням Книги обліку фінансових операцій, Головної книги і оборотного балансу, схема якої наведена на рисунку 1.13.



Рис.1.13. Схема спрощеної форми обліку.

Книги обліку господарських операцій являється реєстром аналітичного і синтетичного обліку, на підставі якої складається Головна книга, по якій визначається, по кожному синтетичному рахунку, сальдо на початок місяця, обороти за місяць по дебету і по кредиту і сальдо на кінець місяця.

7.5. Автоматизована (комп'ютерна) форма обліку

Широке застосування засобів обчислювальної техніки привело до нових способів організації обліку. В даний час відбувається швидке оснащення підприємств і організацій багатофункціональними ЕОМ – комп'ютерами, що дозволяють накопичувати інформацію на машинних носіях (на жорсткому диску, дискетах).

Як вже наголошувалося, підприємства, і організації самостійно вибирають форми і методи бухгалтерського обліку виходячи з об'єму облікових робіт, наявності обчислювальної техніки та інших умов. Разом з тими вони повинні дотримуватися загальних методологічних принципів, затверджених Міністерством фінансів України, а також технологію обробки облікових даних.

Схема організації обліку з застосуванням ЕОМ виглядає таким чином (рис.1.14):

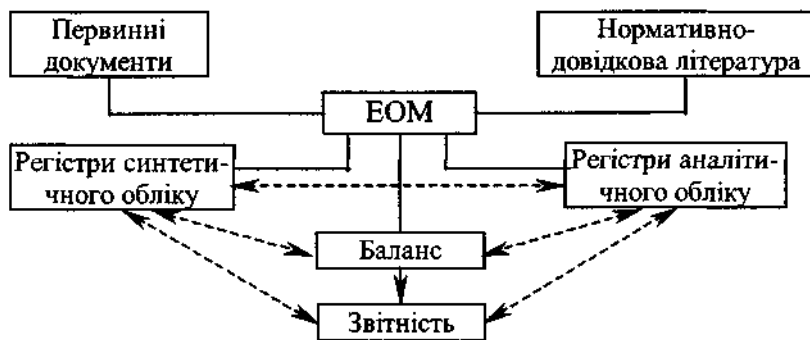


Рис.1.14. Схема автоматизованої форми обліку.

В зв'язку переходом до більш прогресивних форм обліку значно міняється характер і зміст бухгалтерської роботи, скорочується питома вага технічних процесів, заснованих на ручній праці. Головними для облікового персоналу стають функції організаторів обліку, контролю і аналізу.

Комп'ютерна форма бухгалтерського обліку знижує трудомісткість обліку, підвищує достовірність і оперативність інформації,

сприяє інтеграції всіх видів обліку – оперативного, бухгалтерського і статистичного і своєчасному наданню інформації для управління виробництвом і складання фінансової звітності.

Тема 8. Облік господарських процесів

8.1. Облік господарських операцій на синтетичних рахунках

Рахунки бухгалтерського обліку, що відкриваються на підставі статі балансу для обліку руху коштів та їх джерел, містять узагальнені дані в грошовому виразі. Наприклад, на рахунку «Виробничі запаси» відображаються дані про всі види сировини, матеріалів, купувальних напівфабрикатів, палива, тари, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, на рахунку «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками» показується загальна заборгованість всім постачальникам за отримані від них матеріали, на рахунку «Основні засоби» - показується наявність і рух всіх основних засобів на підприємстві (будівлі, споруди, машини, устаткування, інвентар та інше). Такі рахунки прийнято називати *синтетичними*.

Облік, здійснюваний за допомогою синтетичних рахунків, прийнято називати *синтетичним обліком*. Синтетичні рахунки містять узагальнені показники про господарські засоби і їхній рух. Вони ведуться тільки в грошовому виразі. Але для оперативного керівництва підприємством, контролю за збереженням і раціональним користуванням майна необхідна більш докладна інформація про наявність і зміни кожного виду засобів і джерел. Така інформація може бути отримана тільки за допомогою аналітичних рахунків.

8.2. Аналітичні рахунки та їх значення

Аналітичні рахунки дають детальну характеристику відповідних об'єктів обліку, тобто вони конкретизують загальні показники, що містяться в синтетичних рахунках. Аналітичні рахун-

ки, що відображають матеріальні цінності, ведуться не тільки в грошовому, але і в натуральних вимірниках.

Облік, здійснюваний за допомогою аналітичних рахунків, називають *аналітичним обліком*.

Синтетичні та аналітичні рахунки тісно пов'язані між собою, оскільки на підставі одних і тих же документів відображаються одні і ті ж операції, але тільки різною мірою деталізації. Звідси обороти і залишки аналітичних рахунків дорівнюють оборотам і залишку синтетичного рахунку, який їх об'єднує. У разі такої нерівності свідчить про наявність помилки в бухгалтерських записах.

Слід зазначити, що аналітичні рахунки мають не всі синтетичні рахунки, наприклад «Поточний рахунок» не має аналітичних рахунків.

В бухгалтерському обліку застосовується додаткове групування аналітичних рахунків в межах синтетичних рахунків. Синтетичні рахунки складаються з рахунків першого і другого порядку (субрахунків).

Субрахунок є проміжним групуванням аналітичних рахунків. Наприклад, синтетичний рахунок «Виробничі запаси» діляться на наступні субрахунки: «Сировина і матеріали», «Паливо», «Тара і тарні матеріали», «Будівельні матеріали» та ін. У свою чергу кожний субрахунок має своє розділення в аналітичних рахунках, які відкриваються за сортами, або видами матеріалів.

Сальдо і обороти за кожним субрахунком одержують шляхом підсумовування даних аналітичних рахунків, які об'єднують даний субрахунок. Призначення субрахунків полягає в забезпеченні необхідних даних, відсутніх в рахунках першого порядку і аналітичних рахунках. Отже, субрахунки – це самі найважливіші позиції синтетичного обліку, необхідні, перш за все для складання фінансової звітності.

8.3. Принципи складання оборотних відомостей

Для перевірки правильності і повноти запису облікових даних складаються *оборотні відомості*. Вони складаються на основі даних синтетичних і аналітичних рахунків. Оборотна відомість за

рахунками синтетичного обліку складається із залишків (сальдо) по рахунках на початок місяця, обороту за звітний місяць по дебету і кредиту рахунків і залишку (сальдо) на кінець місяця. Вона будується у вигляді багатографної таблиці, в першій графі приводиться назва рахунку, а в подальших – дебетові і кредитові залишки на рахунках на початок місяця, обороти по дебету і кредиту кожного рахунку за місяць, а також залишки по рахунках на кінець місяця як це наведено в таблиці 1.14.

Таблиця 1.14

**Оборотна відомість за синтетичними рахунками
за січень 2003 р.**

Назва рахунку	Сальдо на 31.12.2002 р.		Оборот за місяць		Сальдо на 31.01.2003 р.	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
Основні засоби	450000	-	-	-	450000	-
Запаси	25000	-	15000	-	40000	-
Незавершене виробництво	75000	-	-	-	75000	-
Дебіторська заборгованість	100000	-	-	-	100000	-
Каса	1000	-	10500	11000	500	-
Поточний рахунок	93000	-	-	10500	82500	-
Витрати майбутніх періодів	6000	-	-	-	6000	-
Статутний капітал	-	100000	-	12000	-	112000
Додатковий капітал	-	360000	-	-	-	360000
Прибуток (непокріті збитки)	-	50000	12000	-	-	38000
Майбутні витрати і платежі	-	40000	11000	-	-	29000
Довгострокові кредити	-	150000	-	-	-	150000
Розрахунки з постачальниками і підрядчиками	-	40000	-	15000	-	55000
Доходи майбутніх періодів	-	10000	-	-	-	10000
РАЗОМ:	750000	750000	48500	48500	754000	754000

Дана оборотна відомість узагальнює дані поточного синтетичного обліку, представляє собою зведену інформацію про зміни господарських засобів і їхніх джерел за звітний місяць.

Підсумок першої пари граф тобто дебетові і кредитові залишки на початок місяця, рівні підсумкам активу і пасиву балансу на початок звітної періоду.

Підсумок другої пари граф, обумовлений підсумком подвійного запису.

Підсумок третьої пари граф, тобто залишки по дебету і кредиту рахунків на кінець місяця, рівний підсумкам активу і пасиву балансу на кінець звітної періоду.

Порушення цієї рівності свідчить про помилки, допущені в облікових записах.

Оборотну відомість за синтетичними рахунками використовують для складання балансу.

Окрім оборотних відомостей за синтетичними рахунками підприємства складають оборотні відомості за аналітичними рахунками. Техніка складання оборотної відомості за аналітичними рахунками така ж, як і за синтетичними (табл. 1.15).

Таблиця 1.15

Оборотна відомість за аналітичними рахунками до синтетичного рахунку «Виробничі запаси»

Найменування матеріалів	Одиниця виміру	Ціна, грн.	Залишок на 01.01.		Оборот за місяць				Залишок на 01.02	
			к-ть	сума	надійшло		вибуло		к-ть	сума
					к-ть	сума	к-ть	сума		
Залізобетон. виробн	м ³	210,00	100	21000	-	-	50	10500	50	10500
Цемент	ц	15,00	30	450	50	750	80	1200	-	-
Пісок	т	10,00	50	500	100	1000	100	1000	50	500
Разом	х	х	х	21950	х	1750	х	12700	х	11000

Таким чином, дані оборотних відомостей за аналітичними рахунками використовують також для аналізу наявності і руху окремих видів товарно-матеріальних цінностей, стан розрахунків з дебіторами і кредиторами і отримання іншої інформації.

Оборотна відомість за аналітичними рахунками до синтетичного рахунку «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками» буде мати наступний вигляд (табл. 1.16):

Таблиця 1.16

**Оборотна відомість за рахунком
«Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»**

Назва рахунку	Залишок на 01.01.200 р		Оборот за січень		Залишок на 01.02.200 р	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
Залізобетонний завод	-	1000	-	-	-	1000
Цементний завод	-	2500	-	750	-	3250
РАЗОМ:	-	3500	-	750	-	4250

Оборотні відомості за аналітичними рахунками складають не завжди. В нових формах обліку за рядом рахунків їх замінюють накопичувані відомості, які містять необхідні аналітичні дані і місячні підсумки для звірки з даними аналітичних рахунків.

Тема 9. Основи фінансової звітності

9.1. Вимоги до фінансової звітності

На основі даних бухгалтерського обліку підприємство складає фінансову звітність, яку підписує керівник і бухгалтер підприємства.

У відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» *фінансова звітність* включає: Баланс ф.1, Звіт про фінансові результати ф.2, Звіт про рух грошових коштів ф.3, Звіт про власний капітал ф.4 і Примітки до звітів. Для суб'єктів малого підприємництва національними положен-

нями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі Балансу ф.1 і Звіту про фінансові результати ф.2.

Форми фінансової звітності і порядок їх заповнення визначені П(С)БО 2 – 5, що затверджені Міністерством фінансів України за узгодженням з Державним комітетом статистики України.

Підприємства, що мають дочірні підприємства, окрім фінансових звітів про власні фінансові операції складають і представляють *консолідовану фінансову звітність*.

Міністерства та інші центральні органи виконавської влади складають *зведену фінансову звітність*.

Об'єднання підприємств (організацій), окрім власної звітності, складають і представляють зведену фінансову звітність по всіх підприємствах (підприємством), що входять в їх склад, якщо це передбачено засновницькими документами і відповідно до законодавства.

9.2. Якісні характеристики та принципи підготовки фінансової звітності

Інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідливою і розрахованою на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання і зацікавлені в сприйнятті цієї інформації.

Фінансова звітність повинна містити тільки таку інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає можливість своєчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, зроблені у минулому.

Фінансова звітність вважається достовірною, якщо вона не містить помилок і викривлень. Вона повинна представляти можливість користувачам порівнювати:

- фінансові звіти за різні періоди;
- фінансові звіти різних підприємств.

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням наступних *принципів*:

- автономність підприємства, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, відособлена від власників;
- повне освітлення, згідно якого фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні операції і події, яка може вплинути на їх розв'язання та які приймаються на її основі;
- послідовність, яка передбачає постійні (з року в рік) застосування підприємством вибраної облікової політики;
- нарахування і відповідність доходів і витрат, за якими для визначення фінансового результату звітного періоду потрібно зіставляти доходи звітного періоду з витратами. При цьому доходи та витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей;
- єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання і узагальнення всіх операцій підприємства в його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то підприємство повинно розкривати причини цього і методи, які були використані для переведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу.

9.3. Звітний період та подання фінансової звітності

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна звітність складається щокварталу наростаючими підсумками з початку звітного року у складі балансу і звіту про фінансові результати. Баланс підприємства складається за станом на кінець останнього дня кварталу (роки).

Перший звітний період новоствореного підприємства може бути менше 12 місяці, але не більше 15 місяців.

Звітним періодом підприємства, яке ліквідується, може бути період з початку звітного року до дати ухвалення рішення про його ліквідацію.

Підприємства зобов'язані надавати квартальну і річну фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони відносяться, трудовим колективам по їхній вимозі, власникам (засновникам) відповідно до засновницьких документів, якщо інше не

передбачене відповідно до законодавства. Термін надання фінансової звітності встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Фінансова звітність підприємств не складає комерційної таємниці, окрім випадків, передбачених законодавством.

Питання для самоперевірки:

- 1. Значення бухгалтерського обліку в управлінні, аналізі і контролі.*
- 2. Види бухгалтерського обліку та його задачі.*
- 3. Основні принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності.*
- 4. Організація і ведення бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах.*
- 5. Дати визначення предмета бухгалтерського обліку.*
- 6. Загальне визначення методу бухгалтерського обліку.*
- 7. Дати визначення бухгалтерського балансу. Що відображається в активі і пасиві балансу?*
- 8. Охарактеризувати основні рахунки бухгалтерського обліку.*
- 9. Рахунки бухгалтерського обліку. На які види вони підрозділяються залежно від відображення в них об'єктів?*
- 10. Структура активних і пасивних рахунків. Як визначаються їх обороти і залишки?*
- 11. В чому суттєвість і значення подвійного запису і що таке кореспонденція рахунків і бухгалтерські записи?*
- 12. Типовий План рахунків бухгалтерського обліку, його побудова і значення?*
- 13. Значення класифікації рахунків і принципи її побудови?*
- 14. Класифікація рахунків за економічним змістом і в чому її значення?*
- 15. Назвати основні групи рахунків в класифікації рахунків за призначенням і структурою.*
- 16. Дати характеристику основних рахунків, призначення і роль регулюючих, розподільних, калькуляційних, результативних і позабалансових рахунків.*
- 17. Первинні облікові документи і реєстри бухгалтерського обліку.*
- 18. Значення інвентаризації активів і зобов'язань.*
- 19. Форми бухгалтерського обліку та їх характеристика.*
- 20. Фінансова звітність, принципи її підготовки, звітний період.*

РОЗДІЛ ДРУГИЙ

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВ (частина перша)

Побудова облікового процесу, що повністю задовольняє потреби керівництва підприємства та зовнішніх користувачів інформацією, неможлива без його раціональної організації. Під організацією бухгалтерського обліку слід розуміти систему умов та елементів (додатків) облікового процесу, включаючи первинний облік і складових операцій (первинну облікову документацію й документообіг), форми організації обліково-обчислювальних робіт, обсяг і зміст звітності – систему, що ґрунтується на властивих фінансовому обліку правилах. Крім цього відображений облік грошових коштів, облік короткострокових і довгострокових фінансових інвестицій, облік дебіторської заборгованості, облік основних засобів і нематеріальних активів, облік запасів, облік витрат виробництва та випуск готової продукції.

Тема 1. Основи побудови фінансового обліку на сільськогосподарських підприємствах

1.1. Загальні положення побудови фінансового обліку

Сільськогосподарські підприємства, як господарюючі суб'єкти, є споживачами різної економічної інформації, без якої неможливе жодне сучасне виробництво. Одним із джерел цієї інформації є фінансовий облік, який в ринковій економіці має особливо велике значення в управлінні підприємствами. Дані фінансового обліку дозволяють контролювати господарські дії, аналізувати їх і на цій основі приймати управлінські рішення.

Фінансовий облік на підприємстві виконує дві основні функції: інформаційну й контрольну, які взаємопов'язані і

доповнюють одна одну. Облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до часу його ліквідації. Питання організації фінансового обліку на підприємстві відносяться до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадовця). Відповідальність за організацію фінансового обліку й забезпечення фіксації фактів здійснення всіх господарських операцій в первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом установленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадовець), що здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства і засновницьких документів.

Фінансовий облік, як інформаційна система, здійснює збір, реєстрацію та систематизацію даних про господарську діяльність, під впливом якої здійснюється кругообіг засобів. Він не тільки фіксує, але і контролює рух засобів, їхній перехід з однієї форми в іншу, наявність засобів по їхніх видах на кожній стадії кругообігу. Контрольна функція фінансового обліку виявляється в процесі формування первинної організації й отримання підсумкових узагальнених даних.

Фінансовий облік ведеться в умовах різних організаційних форм, під якими розуміється розподіл облікових функцій між підприємствами й вищестоячою ланкою управління.

На сільськогосподарських підприємствах застосовується децентралізована форма організації фінансового обліку. При децентралізації на кожному підприємстві, яке має самостійний баланс, створюється бухгалтерія, що виконує облік операцій тільки цього підприємства. Вона іменується простою й веде весь фінансовий облік, здійснює поточний контроль операцій, складає фінансову звітність і представляє її у вищестоячу організацію, тобто в управління сільського господарства, статистики та в інші організації. Там на підставі звітів всіх підприємств складається зведений звіт, який подається в обласне управління сільського господарства і статистики.

При простій формі обліку обробка документів, ведення синтетичного й аналітичного обліку, складання фінансової звітності виконується безпосередньо в бухгалтерії. При такій формі обліку підприємство має можливість використовувати весь обсяг облікової інформації, що з розвитком ринкових відносин може впливати на якість прийнятих рішень і сприяти розвитку ініціативи й діловитості їх працівників. А тому в ринкових умовах перевага віддається простій формі організації обліку.

1.2. Документування операцій і документообіг

Характерна особливість бухгалтерського обліку полягає в тому, що він заснований на строгому документуванні господарських операцій. Ця вимога закріплена в чинному законодавстві. Підставою для будь-якого запису в реєстрах бухгалтерського обліку є правильно оформлені первинні облікові документи, що фіксують факти здійснення господарських операцій.

Первинний обліковий документ – це письмове свідчення про здійснену господарську операцію, що має правове значення. Показники документа розкривають зміст цієї операції, служать базою для оперативного управління й контролю за виробничими процесами, здійсненими на підприємстві, містять інформацію, необхідну для організації обліку, аналізу, контролю й складання звітності.

В нашій країні велика увага надана створенню й раціоналізації форм первинних документів, їхньої уніфікації й стандартизації. Крім того, діють типові форми первинних документів міжгалузевого призначення.

Типовими прийнято називати первинні облікові документи, призначені для оформлення однорідних господарських операцій на підприємствах незалежно від форм власності й видів діяльності. Завдяки ним досягається уніфікація оформлення господарських операцій, що однозначно розуміються.

Серед типових форм первинних документів розрізняють міжгалузеві (міжвідомчі) – обов'язкові для застосування без яких-небудь змін і доповнень, і рекомендовані як зразки, на основі яких підприємства розробляють власні форми первинних документів.

Для первинних документів установлений склад обов'язкових облікових реквізитів, до яких віднесені: найменування документа (форма), код форми, дата складання, місце складання, найменування суб'єкта, яким оформлений документ, зміст господарської операції, кількісна характеристика в натуральному і грошовому виразі, найменування посадовців, відповідальних за здійснення й оформлення господарської операції, особисті підписи осіб, які здійснили операцію.

Якщо первинні облікові документи створюються на комп'ютері, то підписи можуть бути замінені кодами осіб. Але в цих випадках повинно бути офіційно встановлено, в якому вигляді і порядку забезпечується юридичних доказ (правомірність) таких документів.

Посадовці підприємства, що склали й підписали первинні облікові документи, за чинним законодавством несуть відповідальність за своєчасне й правильне їхнє складання, достовірність відомостей, що містяться в них про господарські операції. За достовірність документів, виконаних на машинних носіях, відповідальність несе посадовець, що дозволив використання для цієї цілі обчислювальної техніки.

Документообігом називається рух документів від моменту складання на даному підприємстві або отримання від інших підприємств до здачі їх в архів після їхньої обробки й систематизації. *Графіком документообігу* прийнято називати розклад термінів складання, подання й обробки первинних документів, реєстрації й групування облікових даних, проходження інших стадій облікового процесу. По кожному документу в графіку вказують виконавця (укладача), адресат (службу, куди поступає документ), терміни подання й обробки. Графіки звичайно мають форму таблиць, діаграм та ін.

Своє призначення графіки виправдовують, коли вони неухильно дотримуються. Тому їх виконання повинне повсякденно контролюватися головними бухгалтерами й усіма працівниками бухгалтерії.

Первинні документи й реєстри бухгалтерського обліку можуть бути вилучені в підприємства за рішенням відповідних органів, ухваленому в межах їхніх повноважень, передбачених законами. Посадовець підприємства має право в присутності представників органів, що здійснюють вилучення, зняти копії документів, що вилучаються. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються, в порядку, установленому законодавством.

1.3. Облікова політика та форми бухгалтерського обліку

Підприємство самостійно визначає облікову політику підприємства, а також обирає форму бухгалтерського обліку, як певну систему реєстрів обліку, порядку й способу реєстрації й узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних принципів, з урахуванням особливостей своєї діяльності й технології обробки облікових даних.

Форма обліку, як спосіб організації записів, повинна забезпечити своєчасне отримання інформації для поточного контролю за ходом господарських процесів і фінансовим станом підприємства, складанням звітності. Форми бухгалтерського обліку, вживані підприємствами залізниць, регламентує держава.

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

Під *формою бухгалтерського обліку* розуміється певне поєднання побудови й взаємозв'язку реєстрів, а також порядок і способи реєстрації й групування в них облікової інформації. На

Структура журнально-ордерної форми обліку показана на рисунку 2.1.

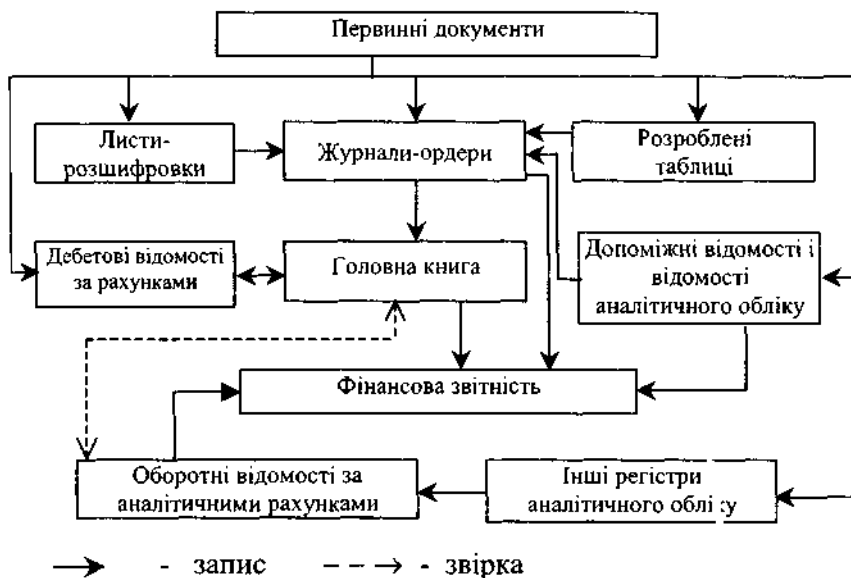


Рис 2.1. Структура журнально-ордерної форми обліку

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

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

АРМ бухгалтера дозволяють вести облік грошових коштів, основних засобів і нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, розрахунків із дебіторами і кредиторами та ін. В ході обліку стає можливим в

практиці отримали розповсюдження декілька форм бухгалтерського обліку – ручних (меморіально-ордерна, журнально-ордерна) і автоматизованих (таблично-перфокартонна, таблично-автоматизована та ін.).

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

Стосовно журнально-ордерної форми обліку необхідно відзначити, що в ній рекомендовані форми журналів-ордерів і допоміжні відомості побудовані так, що вони охоплюють кредитові обороти декількох взаємозв'язаних по економічному змісту рахунків, що полегшує накопичення даних для звітності й аналізу фінансової діяльності підприємства. Тому ця форма в недавньому минулому застосовувалася на більшості підприємств.

Шахова форма побудови журналів-ордерів дозволяє групувати економічну інформацію в розрізі кореспондуючих рахунків, забезпечує також застосування однократного запису при одночасному відображенні операцій по дебету одного і кредиту іншого рахунку. Журнали доповнюються відомостями по дебетовому обороту.

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

Використовувані програми реєстрації й обробки фінансової інформації повинні бути пристосовані до встановлених правил ведення фінансового обліку. Зокрема, це торкається подання фінансових реєстрів в зручному для читання вигляді, виключення можливості несанкціонованих виправлень в записах та ін.

Кінцева мета комп'ютеризації фінансового обліку – підвищення достовірності й оперативності обробки інформації для підготовки й прийняття своєчасних, обґрунтованих рішень в управлінні фінансовою діяльністю сільськогосподарських підприємств. Вона покликана сприяти створенню якісно нової системи збору, зберігання й обробки інформації, скороченню управлінського персоналу за рахунок раціонального розподілу функцій між виконавцями з урахуванням користування персональних ЕОМ, підвищення культури й продуктивності праці працівників бухгалтерії.

1.4. Функції й структура облікового апарату на сільськогосподарських підприємствах

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

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

Кожне сільськогосподарське підприємство самостійно установлює організаційну форму фінансової роботи виходячи з

автоматизованому режимі готувати необхідні платіжні документи, формувати в задані терміни установлену звітність, розробляти Головну книгу, баланс з додатками та ін.

Вихідними позиціями для функціонування АРМ є:

- єдність аналітичного й синтетичного обліку, облікових і звітних даних;
- спільність нормативно-довідкової бази, системи класифікації й кодування інформації;
- взаємозв'язок вирішуваних задач;
- формування й видачі даних в регламентному і запитному режимах з обов'язковим контролем достовірності інформації.

Початкова інформація, що вводиться, в ЕОМ контролюється встановленими способами, після чого обробляється відповідно до заданої програми. Підсумкова інформація виводиться з ЕОМ на друк у вигляді машинограм синтетичного і аналітичного обліку.

Структура таблично-автоматизованої форми обліку показана на рисунку 2.2.

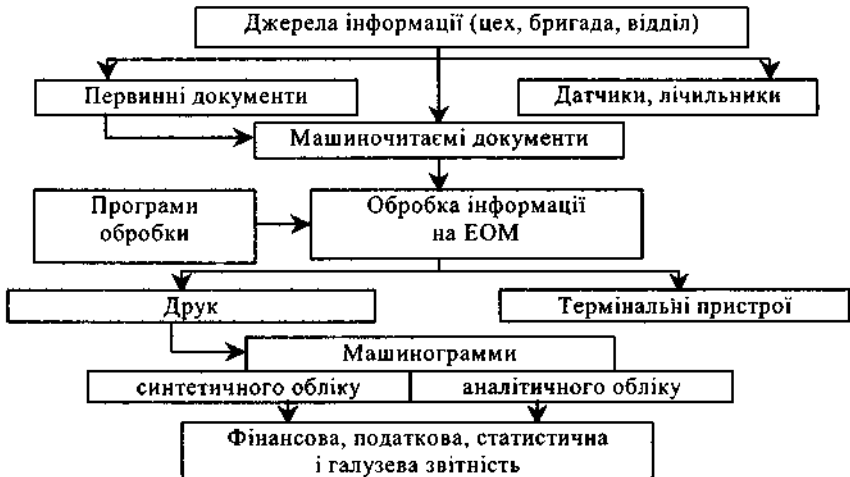


Рис.2.2.. Структура таблично-автоматизованої форми обліку

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

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

Наступний контроль проводиться після закінчення певного часу, обчислюваного звичайним звітним періодом. В основному сферою такого контролю є підсумки фінансово-господарської діяльності підприємства за звітний період (місяць, квартал, рік тощо).

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

Функціональний розподіл праці сприяє скороченню витрат і робочого часу під час переходу від виконання одних робіт до інших, кращому користуванню засобів автоматизації обліково-обчислювальних робіт, а також посиленню контролю за діяльністю бухгалтерського апарату.

На структуру бухгалтерського апарату впливають також чисельність працівників, обсяг обліково-звітних робіт, їхнє значення і складність. Тому на невеликих підприємствах структура бухгалтерії більш проста. Тут роботи розподіляють між виконавцями, як правило, без урахування спеціалізації по конкретних ділянках. Всі працівники звичайно підпорядковані безпосередньо головному бухгалтеру.

виду діяльності підприємства й конкретних умов господарювання. Так, бухгалтерський облік може здійснюватися бухгалтерією підприємства, спеціалізованою організацією (наприклад, централізованою бухгалтерією) на договірних умовах, відповідним фахівцем – професіоналом та ін.

За наявності на підприємстві самостійного облікового апарату – бухгалтерії, очолюваної головним бухгалтером, на неї покладається організація своєчасного й достовірного бухгалтерського обліку, контроль за раціональним і економним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

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

Практична цінність цієї інформації полягає в тому, що вона дозволяє глибоко аналізувати економічні показники роботи, систематично контролювати господарські процеси, робити на їхній основі обґрунтовані висновки, приймати зважені управлінські рішення і вживати заходи щодо поліпшення роботи підприємства, його виробничих підрозділів, допоміжних та обслуговуючих цехів і служб.

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

1.5. Основні напрями удосконалення фінансового обліку

За останні роки в фінансовому обліку й звітності відбулися значні зміни. Передусім це відноситься до видання документів, що регламентують організацію й методологію фінансового обліку. Серед них одним з головних документів є Закон України «Про фінансовий облік і фінансову звітність в Україні» (із змінами і доповненнями) № 996 – XIV від 16 липня 1999 року, розроблені й затверджені національні стандарти фінансового обліку, новий План рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємств й Інструкція по його застосуванню та ін.

Ці документи надали підприємствам право вибору облікової політики. Введені нові об'єкти обліку – нематеріальні активи, фінансові інвестиції, орендні й бартерні операції.

Істотно змінена методологія обліку багатьох об'єктів обліку – основних засобів, капітальних інвестицій, фондів спеціального призначення, статутного капіталу, прибутків і збитків та ін. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві покладена на їх керівників. Підприємства отримали право залучати для ведення бухгалтерського обліку й складання звітності сторонні підприємства та осіб-професіоналів.

Значні зміни внесені у фінансову звітність, її склад, зміст, терміни та адреси подання. Звітність стала значною мірою відповідати міжнародній практиці, стала доступною для будь-яких сторонніх користувачів. Ці та інші зміни дають підставу зробити висновок, що здійснений перший етап переходу бухгалтерської системи обліку й звітності України до системи, що відповідає вимогам ринкової економіки.

Подальшими етапами подальшого удосконалення фінансового обліку є:

- 1) удосконалення фінансового обліку з метою ліквідації подвійного обліку бухгалтерського й податкового;

2) удосконалення правового регулювання фінансової діяльності;

3) розробка організаційної системи фінансового обліку, пов'язаної з виділенням фінансового й управлінського (виробничого) обліку;

4) розробка стратегічної системи обліку, заснованої на гармонізації обліку й маркетингу;

5) підвищення рівня автоматизації обліково-обчислювальних робіт;

6) підготовка й перепідготовка бухгалтерських кадрів.

Закон України про бухгалтерський облік і звітність визначає правові основи бухгалтерського обліку, його організацію, основні напрями бухгалтерської діяльності й складання звітності, а також склад господарських суб'єктів, зобов'язаних вести бухгалтерський облік.

Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку представляють собою нормативно-правові акти, затверджені Міністерством фінансів України, що визначають принципи і методи ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності, які не суперечать міжнародним стандартам.

Як першочергові завдання можна рекомендувати розробку відомчих положень та інструкцій: з обліку й калькуляції собівартості продукції; з обліку основних засобів; з обліку виробничих запасів і готової продукції; з обліку праці та її оплати та ін.

Іншим важливим елементом стратегічної системи обліку є забезпечення бухгалтерів-аналітиків, контролерів та інших користувачів інформацією для визначення фінансового стану підприємства на найближчу та віддалену перспективу

Важливою умовою подальшого вдосконалення облікової роботи є розробка спеціальних програм з автоматизації реєстрації й обробки бухгалтерських даних.

Першочерговими заходами в підготовці й перепідготовці бухгалтерських кадрів є випуск сучасних підручників, навчальних посібників та інших учбових матеріалів за

основними дисциплінами, що формують фахівців з бухгалтерського обліку й аудиту; сучасне технічне оснащення процесу навчання облікових працівників комп'ютерами; створення мережі провідних навчальних центрів для підготовки і перепідготовки викладачів, що здійснюють навчання бухгалтерів і аудиторів.

Питання для самоперевірки:

- 1. Загальні положення побудови фінансового обліку на підприємстві.*
- 2. Порядок документування операцій і документообіг.*
- 3. сутність та значення облікової політики на підприємстві.*
- 4. Характеристика основних форм бухгалтерського обліку.*
- 5. Основні функції облікового апарату на підприємстві та його структура.*
- 6. Проблеми та основні напрями удосконалення фінансового обліку.*

Тема 2. Облік грошових коштів

2.1. Загальні положення

В процесі виробничої діяльності кожне сільськогосподарське підприємство, як юридична особа вступає в господарські зв'язки з іншими юридичними і фізичними особами. Господарські зв'язки - необхідна умова діяльності підприємства, оскільки вони забезпечують безперебійну поставку мінеральних добрив, пального, запасних частин та інших матеріальних цінностей. Оформляються і закріплюються господарські зв'язки контрактами, відповідно до яких одне підприємство виступає постачальником (виконавцем робіт), а інше - покупцем, а значить, і платником.

Чітка організація розрахунків між постачальниками і покупцями безпосередньо впливає на прискорення обертання оборотних активів і своєчасне надходження грошових коштів від реалізації.

На сільськогосподарському підприємстві виникають певні взаємовідносини як з різними юридичними, так і з фізичними особами. При цьому розрахунки здійснюються або ж в безготівковій формі або ж за допомогою грошової готівки.

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

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

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

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

Основними завданнями обліку грошових коштів і розрахункових операцій є: своєчасне і правильне документальне оформ-

лення операцій з руху грошових коштів і здійснення розрахунків; забезпечення достовірного відображення надходження та використання грошових коштів підприємства на бухгалтерських рахунках та у фінансовій звітності; контроль за зберіганням готівки і цінних паперів в касі підприємства, контроль за дотриманням форм розрахунків, встановлених контрактом між постачальником і покупцем; контроль за правильними і своєчасними розрахунками з бюджетом, банками і персоналом підприємства; контроль за використанням грошових коштів за цільовим призначенням.

2.2. Облік касових операцій

2.2.1. Загальні положення

Касові операції здійснюються на підставі Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні, затвердженого ухвалою НБУ № 72 від 19.02.2001 р. і П(С)БУ 4 “Звіт про рух грошових коштів”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.

Згідно з П(С)БО 4 під *грошовими коштами* розуміють готівку, кошти на рахунках в банках і депозити до запитання. Під готівкою розуміють валюту України та іноземну валюту у вигляді грошових коштів.

Для здійснення розрахунків готівкою кожне підприємство повинне мати окреме приміщення – касу чи окреме місце для зберігання готівки.

В касі підприємства можуть зберігатися не тільки наявні гроші, але й цінні папери, грошові документи (путівки, марки держмити тощо) та бланками суворої звітності (трудові книжки і вкладні листки до них, бланки доручень тощо).

Сільськогосподарські підприємства можуть мати в касі готівку тільки в межах лімітів залишку. *Ліміт залишку готівки* - це гранична сума грошових коштів, яка може знаходитися в касі підприємства.

Ліміт залишку готівки в касі для кожного підприємства встановлюється банком з урахуванням режиму і специфіки роботи підприємства, його віддаленості від установи банку, розміру касових оборотів, встановлених термінів і порядку здачі касової виручки. Перевищення ліміту допускається тільки в дні виплати заробітної плати, допомоги з соціального страхування, премій, протягом трьох робочих днів включаючи день отримання грошей у банку. Після закінчення цього терміну всю грошову готівку понад встановлені ліміти залишку готівки в касі підприємства зобов'язані повернути в банк на поточний рахунок. При необхідності за ініціативою підприємства ліміт залишку готівки в касі підприємств може переглядатися.

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

2.2.2. Документування касових операцій

Касові операції оформляються документами, типові міжвідомчі форми яких затверджені Мінстатом України за згодою з НБУ і Мінфіном України, і які повинні застосовуватися без змін на всіх підприємствах, незалежно від їх відомчої підпорядкованості і форми власності:

КО-1 “Прибутковий касовий ордер”;

КО-2 “Видатковий касовий ордер”;

КО-3 “Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів”;

КО-4 “Касова книга”;

КО-5 “Книга обліку прийнятих і виданих касиром грошей”.

Касові ордери - це первинні документи, які підтверджують факт надходження грошей в касу підприємства і їх витрачання.

Оприбутковування готівки в касу здійснюється на підставі *прибуткового касового ордера* (ф. № КО-1), підписаного головним бухгалтером або уповноваженими на це особами.

Виплата грошей з каси працівникам підприємства проводиться за *видатковим касовим ордером* (ф. № КО-2), який використовується при виплаті заробітної плати, премій, допомоги, а також при видачі готівки в підзвіт на господарські потреби і на витрати, пов'язані із службовими відрядженнями.

Оплата праці, виплата допомоги з тимчасової непрацездатності, стипендій, премій тощо проводиться касиром за платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями. При цьому видатковий касовий ордер складається на загальну суму виплат, що затверджена до видачі на титульній сторінці платіжного документу, а не на кожного одержувача.

Прибуткові і видаткові касові ордери оформляються працівником бухгалтерії та до передачі в касу реєструються в *Журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів* (ф. № КО-3) при цьому кожному документу привласнюється порядковий номер – окремо при реєстрації прибуткових і при реєстрації видаткових ордерів.

На підприємствах, які мають декілька касирів, головний (старший) касир перед початком робочого дня видає іншим касирам авансом необхідну для витратних операцій суму готівки під розписку в *книзі обліку прийнятих і виданих касиром грошей* (ф. № КО-5). В кінці робочого дня касири повинні відзвітуватися за отриманий аванс і за гроші, прийняті за прибутковими касовими ордерами. Залишок готівки разом з прибутковими і видатковими документами вони здають старшому касиру під розписку в книзі обліку прийнятих і виданих касиром грошей.

Всі факти надходження і вибуття готівки на підприємстві відображаються в *касовій книзі* (ф. № КО-4). Записи в касовій книзі здійснюються в двох екземплярах через копіювальний папір кульковою ручкою темного кольору або чорнилом. Перші екземпляри листів залишаються в касовій книзі. Другі екземпляри повинні бути відривними і є *звітами касира*. Перші та другі екземпляри нумеруються однаковими номерами. Приписки і не обумовлені виправлення в касовій книзі забороняються. Зробле-

ні виправлення завіряються підписами касира і головного бухгалтера підприємства або особи, яка його замінює.

Форма касової книги наведена в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

**Форма касової книги
Каса за 21 листопада 2003 р.**

Номер доку-менту	Від кого отримано або ко-му видано	Номер коре-спон-дуючого рахунку	Прихід	Витрата
Залишок на початок дня			76	X
7	За чеком № 939746	311	6300	
32	Заробітна платня за відомістю 9	661		6050
33	Гордієнко В.К. під звіт	372		240
	Разом за день		6300	6290
	Залишок на кінець дня		86	
	у тому числі на зарплату		-	

Касир Петренко С.К.

Записи в касовій книзі перевірів і документи в кількості одного прибуткового і двох видаткових отримав

Бухгалтер Левіна В.И.

Записи в касовій книзі здійснюються касиром відразу ж після отримання або видачі грошей по кожному ордеру. В кінці кожного робочого дня касир підбиває підсумки операцій за день, виводить залишок грошей в касі на наступне число і передає до бухгалтерії *звіт касира* з прикладеними до нього оправдальними документами.

2.2.3. Облік касових операцій

Для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів в касі підприємства призначений рахунок 30 "Каса".

Рахунок 30 “Каса” - активний, балансовий, має такі субрахунки:

301 “Каса в національній валюті”;

302 “Каса в іноземній валюті”;

303 “Операційна каса в національній валюті”;

304 “Операційна каса в іноземній валюті”.

Субрахунки 303 і 304 відкриваються на підприємствах, де працюють операційні каси (продаж квитків, оплата послуг зв'язку, обмін валюти та ін.). Залишок і надходження грошових коштів відображають на дебеті рахунку 30 “Каса”, а видану готівку - на кредиті.

Бухгалтерія після отримання звіту касира здійснює перевірку обґрунтованості всіх записів в звіті, проставляє кореспонденцію рахунків на кожному документі і заповнює *Журнал-ордер* та *Відомість 1 с.-г.* по кредиту рахунку 30 “Каса” і та відомість 1 с.-г. по дебету рахунку 30 “Каса”, в яких реєструються одержані та видані готівкові кошти за день. Аналітичний облік касових операцій ведеться за субрахунками призначеними для обліку валюти за видами валюти.

Підсумкові дані Журнал-ордеру 1 с.-г. переносяться в *Головну книгу*.

В умовах комп'ютеризації обліку здійснюють автоматизовану обробку облікової інформації по касі та отримують комп'ютерний варіант реєстра синтетичного обліку, який за змістом, як правило, відповідає журнал-ордеру 1 і відомості до нього.

Якщо підприємства мають кошти у валюті інших держав, може виникнути необхідність у використанні валюти готівкою при відрядженні працівників підприємства за кордон. Для обліку операцій з валютою готівкою призначений рахунок 302 “Каса в іноземній валюті”. Рух готівки валюти документально оформляється звичайним порядком, а облік операцій ведеться за видами валют. В касовій книзі ці операції відображають у двох вимірниках у валюті та в національній валюті по курсу НБУ, діючому на дату здійснення операцій.

Отримана з поточного рахунку валюта відображається в обліку бухгалтерським записом:

Дебет рахунку 302 “Каса в іноземній валюті”

Кредит рахунку 312 “Поточний рахунок в іноземній валюті”.

При видачі валютних коштів під звіт для витрат на відрядження дебетують рахунок 372 “Розрахунки з підзвітними лицями” і кредитують рахунок 302 “Каса в іноземній валюті”.

Курсові різниці, які виникають в результаті зміни курсу гривни у відношенні до іноземної валюти на останнє число звітного періоду, відносять на рахунок 714 “Прибуток від операційної курсової різниці”, якщо курс зростає або ж на рахунок 945 “Витрати від операційної курсової різниці” при зменшенні курсу.

2.2.4. Облік інших грошових коштів

В касі підприємства може зберігатися не тільки готівка, але та інші грошові кошти.

Бухгалтерський облік інших грошових коштів здійснюється на активному рахунку 33 “Інші кошти”, на якому ведеться узагальнення інформації про наявність і рух грошових документів (в національній та іноземній валюті), які знаходяться в касі підприємства (поштових марок, марок гербового збору, сплачених путівок в санаторії, пансіонати, удома відпочинку, сплачених проїзних документів та ін.), і коштів у дорозі, тобто грошових сум, внесених в каси інших банків або поштових відділень для подальшого зарахування в обслуговуючий банк на рахунок підприємства.

Рахунок 33 “Інші засоби” має наступні субрахунки:

331 “Грошові документи в національній валюті”;

332 “Грошові документи в іноземній валюті”;

333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”;

334 “Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті”.

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

На субрахунку 331 ведеться облік грошових документів, які зберігаються в касі підприємства за їх номінальною вартістю: векселі, облігації і грошові квитки, поштові марки та інші грошові документи. Аналітичний облік грошових документів ведеться за їх видами.

Надходження і видача грошових документів оформляється прибутковими і видатковими касовими ордерами або накладними, які їх замінюють.

Бланки суворого обліку (довіреності, чекові книжки, подорожні листи автотранспорту та ін.) облічуються на позабалансовому рахунку 08 “Бланки суворого обліку”.

Грошовими коштами підприємства є також грошові кошти в дорозі. До них відноситься виручка, здана в касу продавцем або покупцем за реалізовану продукцію (роботи, послуги) і внесена в банк, касу поштового відділення або здана інкасатору банку для зарахування на поточний рахунок.

За дебетом субрахунків 333 і 334 відображаються суми, здані в банк, поштові відділення, а за кредитом списуються суми, зараховані на поточні рахунки.

2.3. Облік коштів на рахунках в банках

2.3.1. Загальні положення

Сільськогосподарські підприємства для зберігання вільних грошових коштів і проведення безготівкових розрахунків згідно Інструкції “Про відкриття банками рахунків в національній та іноземній валюті”, затвердженій постановою Правління НБУ №527 від 18.12.98 р., відкривають в банку *основний поточний рахунок і додаткові поточні рахунки.*

Сільськогосподарські підприємства відкривають й інші рахунки грошових коштів, які мають цільове призначення. До них відносяться рахунки грошових коштів на акредитивах, для розрахунків платіжними картками, депозитні рахунки.

У разі відкриття двох і більше поточних рахунків в національній валюті власник рахунку протягом трьох робочих днів з дня відкриття або закриття наступного рахунку визначає один з рахунків в національній валюті як основний, на якому буде ураховуватися заборгованість, що списуватиметься в безспірному порядку, і повідомляє номер цього рахунку податковому органу, де він зареєстрований як платник податків.

Для відкриття поточних рахунків підприємства подають установам банків наступні документи:

- а) заява на відкриття рахунку встановленого зразка;
- б) копію свідоцтва про державну реєстрацію;
- в) копію належним чином зареєстрованого статуту, засвідчену нотаріально або органом, який реєструє підприємства;
- г) копію довідку податкового органу, який підтверджує узяття підприємства на податковий облік;
- д) довідку про реєстрацію в органах Пенсійного фонду України;
- е) картку із зразками підписів керівника і головного бухгалтера підприємства і відтиснення печатки підприємства.

Після подання документів між підприємством та установою банку укладається *Договір на банківське обслуговування* в якому вказується номер поточного рахунку, який указують на розрахункових банківських документах; умови оплати за касове та банківське обслуговування, умови нарахування відсотків за залишки на рахунок тощо.

На поточні рахунки підприємства надходять платежі від покупців за сільськогосподарську продукцію, матеріальні цінності або надані послуги, короткострокові і довгострокові позики та ін.

Списання грошових коштів з поточного рахунку здійснюється банком на підставі розпорядження власника рахунку. Ос-

новними напрямками витрачання грошей з поточного рахунку є: платежі постачальникам та підрядникам за виробничі запаси, сировину і матеріали, енергію, надані послуги; погашення кредитів банку; платежі до бюджету; погашення заборгованості; отримання готівки в касу для видачі заробітної плати, матеріальної допомоги, премій, а також на дрібні господарські витрати.

При зарахуванні грошей на поточний рахунок не потрібна згода його власника. Проте всі платежі з поточного рахунку виконуються, як правило, банком за розпорядженням власника рахунку в межах вільного залишку коштів.

Без узгодження з власником поточного рахунку оплачуються лише виконавчі листи судів, накази арбітражу та інші виконавчі документи, зокрема, не сплачені своєчасно платіжні вимоги, платіжні доручення, розпорядження фінансових органів про стягнення прострочених платежів до бюджету та ін.

Якщо коштів на поточному рахунку не вистачає для оплати пред'явлених документів, то оплата проводиться в хронологічній послідовності відповідно отримання платіжних документів.

При нестачі коштів необхідних для здійснення основної діяльності сільськогосподарські підприємства можуть відкривати спеціальні *позикові рахунки*. З цих рахунків підприємства на умовах кредиту здійснюється оплата рахунків постачальників за виробничі запаси, матеріальні цінності, виконані роботи, тощо. Виручка ж, що надходить за реалізовану сільськогосподарську продукцію спрямовується на погашення отриманого кредиту.

Депозитні рахунки відкриваються підприємством на певний термін, обумовлений договором, який укладається між власником рахунку і установою банку. Тимчасово вільні грошові кошти підприємства перераховуються з поточного рахунку на депозитні рахунки на термін, що обумовлений в договорі. Після закінчення терміну зберігання кошти разом з нарахованими відсотками повертаються на поточний рахунок підприємства. Проведення розрахункових операцій і видача коштів готівкою з депозитного рахунку забороняється.

2.3.2. Документування господарських операцій на рахунках в банках

Всі операції на поточних рахунках виконуються за документами встановленої форми, а саме:

- 0410001 “Платіжне доручення”;
- 0410002 “Платіжне вимога-доручення”;
- 0410003 “Заява на акредитив”;
- 0410006 “Розрахунковий чек”;
- 0410007 “Реєстр чеків”;
- 0410008 “Інкасове доручення (розпорядження)”;
- 0410009 “Меморіальний ордер”;
- 0410010 “Заява про відмову від акцепту”;
- 0410011 “Реєстр документів за акредитивом”;
- 0410012 “Реєстр платіжних доручень”;
- 896 “Заява на одержання чекових книжок”
- “Об’ява на внесок готівкою”

Операції на поточному рахунку здійснюють при наявності встановлених документів, підписаних особами, зразки підписів яких знаходяться в банку. Найпоширенішими з них є: платіжні доручення, грошові і розрахункові чеки, об’ява на внесок готівкою, платіжні вимоги-доручення.

Платіжне доручення містить розпорядження підприємства банку про перерахування відповідної суми з його поточного рахунку на поточний рахунок одержувача. Платіжне доручення може бути виписаним підприємством як при міських, так й іногородніх розрахунках. Якщо необхідно виконати декілька перерахунків одночасно на адресу одержувачів, які обслуговуються одним відділенням банку, застосовується особлива форма зведеного доручення.

Розрахункові чеки виписує платник і видає їх безпосередньо одержувачу, який пред’являє чеки в банк для зарахування грошей на його рахунок.

Грошовий чек є наказом підприємства банку про видачу з поточного рахунку підприємства відзначеної в ньому суми готівкою.

Чекову книжку підприємство одержує в банку по заяві (ф. 896). В ній заздалегідь проставляється номер поточного рахунку, назва підприємства - власника поточного рахунку, назва установи банку, в якому відкритий поточний рахунок, і номери чеків. При виписуванні чека на його оборотній стороні відзначають цільове призначення одержуваних грошей, що необхідно для контролю з боку банку за дотриманням фінансової дисципліни.

Об'ява на внесок готівкою виписується при внесенні готівки на поточний рахунок. Для підтвердження отримання грошей банк видає платнику квитанцію, яка є виправдувальним документом.

Інструкція “Про безготівкові розрахунки в господарському обороті України”, передбачає застосування платіжної вимоги-доручення, яка виписується постачальником. Покупець акцептує вимогу-доручення і здає його в банк. Вона приймається до виконання банком покупця тільки за наявності коштів на поточному рахунку покупця і при його письмовій згоді сплатити повністю або частково вимогу-доручення, що повинно бути підтверджено підписами осіб, уповноважених розпоряджатися поточним рахунком, і печаткою платника.

Платіжне вимога-доручення заповнюється постачальником і передається покупцю разом з відвантаженою продукцією або після надання послуг. При отриманні покупцем даного документа і за наявності засобів на його поточному рахунку він указує прописом суму, яка підлягає сплаті, і код поточного рахунку. Після цього даний документ передається в банк на оплату. Якщо ж у момент отримання платіжної вимоги-доручення грошові кошти відсутні в потрібному розмірі, то у міру їхнього накопичення виписуються платіжні доручення з посиланням на номер платіжної вимоги-доручення. Розрахунки за допомогою

платіжних доручень і платіжних вимог-доручень є найпоширенішими видами безготівкових розрахунків.

Банк реєструє всі здійснені операції з надходження і списання коштів на особовому рахунку підприємства, відкритому банком. Щодня або в інші встановлені банком терміни підприємство одержує від банку виписку, тобто перелік здійснених за звітний період операцій. Виписка обов'язково видається на 1-ше число кожного місяця.

До виписки банку прикладаються документи, отримані від інших підприємств, на підставі яких зараховані або списані грошові кошти, а також документи, виписані самим підприємством чи банком. У виписках відображається номер поточного рахунку підприємства, залишок грошових коштів на кінець попереднього операційного дня, дату здійснення операцій, обороти за дебетом і кредитом рахунку, залишок коштів на кінець звітного операційного дня, номери документів і код здійснюваних операцій.

2.3.3. Облік коштів на рахунках банку

Облік наявності і руху грошових коштів, які знаходяться на рахунках в банках, ведеться на активному рахунку 31 “Рахунки в банках”. За дебетом рахунку 31 “Рахунки в банках” відображається надходження грошових коштів, а за кредитом - їх використання (суми, перераховані або видані банком за дорученням власника поточного рахунку).

Рахунок 31 “Рахунки в банках” має наступні субрахунки (рахунки другого порядку):

- 311 “Поточні рахунки в національній валюті”;
- 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті”;
- 313 “Інші рахунки в банку в національній валюті”;
- 314 “Інші рахунки в банку в іноземній валюті”.

Субрахунки 312 і 314 призначені для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів в іноземній валюті.

До субрахунку 313 “Інші рахунки в банку в національній валюті” відкриваються наступні рахунки третього порядку:

- 3130 “Рахунок для розрахунків платіжними картками в національній валюті”;
- 3131 “Депозитні рахунки короткострокові в національній валюті”;
- 3132 “Депозитні рахунки довгострокові в національній валюті”;
- 3133 “Акредитиви в національній валюті”;
- 3134 “Інші рахунки банку в національній валюті”.

Аналогічні рахунки третього порядку відкриваються до субрахунку 314.

Основою для запису операцій на рахунок 31 є виписка банку з прикладеними до неї виправдувальними документами.

При журнально-ордерній формі облік наявності і руху грошових коштів на рахунок 31 “Рахунки в банках” ведеться в журнал-ордері і відомості 2 с.-г. При використанні електронно-обчислювальних машин всі первинні документи разом з виписками банку передаються на машинолічильну установку (МСУ) і на основі їх обробки складаються відповідні машинограми синтетичного і аналітичного обліку.

На основі цих машинограм на обчислювальних машинах складають машинограму - *Оборотну відомість*, підсумки якої потім в згрупованому вигляді автоматично переносяться до синтетичних рахунків в Головну книгу.

Для здійснення розрахунків між резидентами і нерезидентами в обліку відкривають такі валютні рахунки:

- 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті”;
- 314 “Інші рахунки в банку в іноземній валюті”;

Облік за рахунком 312 здійснюється в розрізі наступних рахунків третього порядку:

- 3121 “Валютний рахунок в країні”;
- 3122 “Валютний рахунок за кордоном”;
- 3123 “Транзитний валютний рахунок”.

До рахунку 314 відкриваються наступні рахунки третього порядку:

3141 “Рахунок для розрахунків платіжними картками в іноземній валюті”;

3142 “Депозитні рахунки короткострокові в іноземній валюті”;

3143 “Депозитні рахунки довгострокові в іноземній валюті”;

3144 “Акредитиви в іноземній валюті”;

3145 “Інші рахунки в банку в іноземній валюті”.

Облік валютних операцій ведеться в національній валюті України (гривнах) з виділенням в аналітичному обліку операцій в іноземній валюті за видами валюти.

Записи на рахунку 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті” здійснюються на підставі виписок банку з цього рахунку і прикладених до них розрахунково-платіжних документів, згідно яких були здійснені операції в іноземних валютах. У виписках суми відображені в іноземній і національній валютах.

Перерахунок готівки, коштів в установах банків і в дорозі, грошових і платіжних документів, цінних паперів, засобів в розрахунках здійснюється на дату здійснення операції в іноземній валюті, а також на дату складання бухгалтерської звітності.

Курсові різниці, які виникають в результаті зміни курсу гривни у відношенні до іноземної валюти на останнє число звітного періоду відображають в обліку за дебетом рахунку 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті” з кредиту рахунку 714 “Прибуток від операційної курсової різниці”, якщо курс зростає або ж за кредитом рахунку 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті” в дебет рахунку 945 “Витрати від операційної курсової різниці” при зменшенні курсу.

2.4. Облік розрахунків

2.4.1. Основи побудови обліку розрахункових операцій

Залежно від територіального розміщення сторін, які беруть участь в розрахунках, розрізняють місцеві, іногородні і міжнародні розрахунки. Розрахунки між продавцем і покупцем, які обслуговуються одним і тим же банком, або різними установами

банку, розміщеними в одному місті, називаються *місцевими*. Ті розрахунки, які обслуговуються різними банками, розміщеними в різних населених пунктах - *іногородніми*. Розрахунки, що обслуговуються банками розміщеними в різних країнах є *міжнародними*.

Розрахунки, які залишаються в зведеному балансі відповідного рівня управління, вважаються *зовнішніми*. *Внутрішніми* є розрахунки, рівновеликі суми яких виключаються при складанні зведеного балансу.

За економічним змістом розрахунки розділяються на дві основні групи:

1) за товарними операціями, тобто всі розрахунки між підприємствами і господарськими підприємствами за реалізовану продукцію, виконані роботи, послуги і придбані матеріальні цінності;

2) за нетоварними операціями, до яких відносяться платежі до бюджету; отримання і повернення банківських кредитів, сплата страхових платежів, розрахунки за претензіями, нестачами і крадіжками і інші розрахунки.

Найбільшу питому вагу в розрахунках підприємств займають розрахунки по товарних операціях – за реалізовану продукцію, виконані роботи і надані послуги, отримані матеріальні цінності і послуги. Вони здійснюються між покупцями і замовниками, постачальниками і підрядчиками.

Покупці - це фізичні або юридичні особи, які купують товари (роботи, послуги).

Замовники - це учасники договору, на підставі замовлення яких виготовляється конкретна продукція, надаються послуги, виконуються роботи іншим учасником договору.

Постачальники - це юридичні або фізичні особи, які здійснюють поставку товарно-матеріальних цінностей (сировини, матеріалів, палива, будівельних матеріалів, запасних частин, МШП) або надають послуги (подачу електроенергії, газу, води, пару та ін.).

Підрядники - спеціалізовані юридичні або фізичні особи, які виконують будівельно-монтажні роботи при спорудженні об'єктів на підставі договорів підяду на капітальне будівництво, ремонтні роботи та ін.

2.4.2. *Форми безготівкових розрахунків*

Механізм безготівкових розрахунків, їхні форми, стандарти документів і документообіг визначається Положенням НБУ “Про безготівкові розрахунки в господарському обігу України”. *Платіжні доручення* є формою місцевих та іногородніх розрахунків і є дорученням підприємства обслуговуючому банку про перерахування вказаної в них суми зі свого поточного рахунку на рахунок одержувача.

За допомогою платіжних доручень здійснюються розрахунки за платежами як товарного, так і нетоварного характеру: за відвантаженою продукцією (виконані роботи і послуги); при попередній оплаті; для завершення розрахунків на підставі актів звірення взаємної заборгованості підприємств; розрахунки з бюджетом з податків та інших платежів, з Пенсійним фондом, Фондами соціального страхування.

Банки приймають до виконання доручення протягом 10 календарних днів після дати його оформлення. Доручення приймаються до виконання тільки на суму, яка може бути сплачена з рахунку підприємства або за рахунок кредиту. Платіжні доручення виписують тільки у друкованому вигляді без виправлень у 2-х чи 3-х екземплярах, заповнюють всі передбачені реквізити, включаючи призначення платежу. Підписи та печатка ставляться тільки на першому екземплярі документа. В дорученнях на оплату вартості товарів, які надійшли, обов'язково відзначають дату отримання платником матеріальних цінностей, які оплачуються, а в дорученнях на погашення заборгованості перед бюджетом – назви та коди податків або санкцій, які підлягають перерахунку.

Розрахунки платіжними вимогами-дорученнями виникли на основі акцептної форми розрахунків. Платежі при цій формі розрахунків здійснюються по місцю знаходження платника і з його згоди, яка дає можливість платнику контролювати дотримання постачальником термінів поставок та інших умов договору.

Платіжне вимога-доручення є вимогою постачальника до замовника сплатити вартість виконаних робіт, наданих послуг. Його виписує постачальник і разом з актом виконаних робіт надсилає в банк замовника.

Постачальник виписує платіжне вимогу-доручення (у трьох екземплярах) тільки після відвантаження матеріалу, здачі виконаних робіт. Перший екземпляр платіжної вимоги-доручення залишається в банку замовника і служить підставою для списання грошових коштів з поточного рахунку платника, другий екземпляр посилається в банк, який обслуговує постачальника, для зарахування грошових коштів на його поточний рахунок, а третій - разом з відвантажувальними документами повертається замовнику як розписка у фактичному здійсненні оплати продукції, виконаних робіт, наданих послуг.

Покупець, отримавши платіжну вимогу-доручення, після його перевірки і акцепту заповнює другу частину документа, тобто платіжне доручення банку на списання з поточного рахунку відзначеної суми грошових коштів, і здає платіжне вимогу-доручення до обслуговуючої установи банку для оплати. Банк платника виймає відвантажувальні документи з картотеки і передає їх замовнику, а платіжне вимогу-доручення надсилає в банк постачальника для зарахування платежу.

Менш поширеною в Україні, але загальноприйнятою в світовій практиці є *акредитивна форма розрахунків*.

Акредитив - це грошове зобов'язання банку платника, яке він видає за дорученням свого клієнта на користь отримувача коштів. Це менш вигідна форма розрахунків для замовника, оскільки платіж грошових коштів проводиться з розпорядження постачальника.

Акредитив є іногородньою формою розрахунків, яка передбачає здійснення платежів за місцем знаходження постачальника, і призначений для розрахунків лише з одним постачальником. Термін дії і порядок розрахунків акредитивами визначається договором між замовником і постачальником в межах 15 днів з дня відкриття акредитиву (не враховуючи нормативний термін проходження документів спеціальним електронним зв'язком між банками).

В договорі відзначають: назва банку - емітента; вид акредитиву і спосіб його виконання; спосіб повідомлення постачальника про відкриття акредитиву; повний перелік і точну характеристику документів, які подаються постачальником для отримання коштів по акредитиву, терміни представлення документів після відвантаження матеріальних цінностей, вимоги до їхнього оформлення.

Керівник установи банку - емітента (того, що відкрив акредитив) має право продовжити термін дії акредитиву на 10 днів, якщо це викликано змінами умов постачання продукції, виконання робіт і надання послуг.

Для відкриття акредитиву покупець подає обслуговуючому банку-емітенту заяву. В заяві відображається: номер договору, під який відкривається акредитив, термін дії акредитиву (число і місяць закриття акредитиву); найменування постачальника; найменування банку, який оформляє акредитив; місце знаходження акредитиву; повне і точне найменування документів, за якими здійснюються виплати за допомогою акредитиву, термін їхнього надання і порядок оформлення; вид акредитиву; для оплати за поставку продукції, виконані роботи (послуги) відкривається акредитив; термін виконаних робіт; суму акредитиву, спосіб його закриття.

Кількість екземплярів заяви про відкриття акредитиву повинна відповідати вимогам банку платника для здійснення умов платежу за виставленим акредитивом.

В безготівковому обігу широко використовуються *розрахунки чеками*. Чек - це письмове розпорядження чекодавця банку,

який веде його рахунок, сплатити чекоутримувачу вказану в чеку суму грошових коштів. В Україні в даний час чеки використовують юридичні особи при розрахунках між собою. Розрахунки чеками між фізичними особами не проводиться. Чеками можуть здійснюватися розрахунки за матеріальні цінності і послуги. Чеки застосовують також при постійних розрахунках з транспортними підприємствами за тариф, фрахт і послуги, з підприємствами Міністерства зв'язку за товари, отримані поштою, а також за пересилку поштових посилок.

Чеківі книжки підрозділяються на розрахункові і грошові. *Розрахункові* використовуються суб'єктами підприємницької діяльності в розрахунках з контрагентами при здійсненні господарських операцій, тобто обслуговують безготівкове звертання. За допомогою *грошових* чеків підприємства одержують наявні кошти для своїх потреб, тобто ці документи використовуються в наявному обігу.

Для отримання чекової книжки підприємство пише в банк заяву встановленої форми в одному екземплярі (в двох екземплярах - для отримання чеків, оплата яких гарантована банком). Заяви підписують особи, які мають право підпису грошових і розрахункових документів. Разом із заявою про видачу чеків в банк подається платіжне доручення для депонування коштів на особовому рахунку чекодавця.

Перед видачею чекової книжки банк указує номер особового рахунку і найменування чекодавця, а також щонайбільшу суму, на яку може бути виписаний чек. Суму ліміту чекової книжки відзначають цифрами і прописом.

До оплати приймають чеку на різні суми в межах ліміту. Виписуючи чек, платник-чекодавець відзначає суму платежу в гривнях, заповнює інші необхідні реквізити і проставляє на корінці чеки залишок ліміту.

Однією з форм безготівкових розрахунків є вексельна форма. *Вексель* - це письмове боргове зобов'язання векселедавця сплатити векселеодержувачу (власнику векселя) у встановлений термін певну суму, вказану у векселі.

Вексель є не тільки зручною формою розрахунків, але видом комерційного кредиту, оскільки оплата за векселем відбувається не відразу, а через певний час, протягом якого сума боргу за векселем знаходиться у розпорядженні векселедавця.

Векселі бувають *прості* і *перевідні*. У операціях з *простими* векселями бере участь дві сторони: векселедавець і векселеодержувач. В ньому фіксується безумовне зобов'язання векселедавця сплатити відзначену суму пред'явнику векселя або особі, вказаній у векселі через певний термін. За суттю, він є борговою розпискою.

Перевідний вексель (тратта) виписується кредитором, тобто постачальником (трасантом). Він містить наказ векселедавця платнику (трасанту) сплатити пред'явнику векселя певну суму у вказаний у векселі термін. Перевідний вексель повинен бути акцептований платником (трасантом), і лише в цьому випадку він набуває юридичної сили.

Отримані векселі зберігаються підприємством самостійно або передаються на зберігання банку. Векселі, які знаходяться на підприємстві, зберігаються в його касі нарівні з готівки згідно "Положенню про ведення касових операцій в національній валюті в Україні".

На всі векселі, які зберігаються на підприємстві, складається опис, в якому наголошується назва платника, сума і термін погашення заборгованості за векселем. При погашенні заборгованості, забезпеченої векселями, в описі робиться відмітка з вказівкою дати виписки банку або іншого відповідного документу.

Якщо отримані підприємством векселі здаються на зберігання в банк, то в реєстрах аналітичного обліку робиться відмітка про відповідний документ, отриманий від банку. Оплата банку винагороди за послуги зі зберігання векселів відноситься на витрати операційної діяльності.

2.4.3. Облік розрахунків у формі акредитивів

Облік акредитивів ведеться на рахунку 31 "Рахунки в банках", на субрахунках (рахунках другого порядку) 313 "Інші ра-

хунки в банку в національній валюті” і 314 “Інші рахунки в банку в іноземній валюті”, на субрахунках (рахунках третього порядку) відповідно 3136 “Акредитиви в національній валюті” і 3146 “Акредитиви в іноземній валюті”. Аналітичний облік ведеться за кожним акредитивом окремо.

Якщо акредитив відкритий за рахунок власних засобів платника, то дебетується рахунок 3136 “Акредитиви в національній валюті” або 3146 “Акредитиви в іноземній валюті” і кредитується рахунок 311 “Поточні рахунки в національній валюті” або відповідно 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті”, а якщо за рахунок кредиту банку - кредитується рахунок 601 “Короткострокові кредити банків в національній валюті”.

Виплати з акредитиву банк постачальника здійснює на підставі поданих постачальником документів. На вартість сплачених з акредитиву актів виконаних робіт замовник дебетує рахунок 63 “Розрахунків з постачальниками і підрядниками” і кредитує рахунок 3136 “Акредитиви в національній валюті” або 3146 “Акредитиви в іноземній валюті”.

Виконані і прийняті по акту роботи в замовника відображаються по дебету субрахунку 151 «Капітальне будівництво» і по кредиту рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Після завершення розрахунків або закінчення терміну дії акредитив закривається. При цьому невикористана по акредитиву сума повертається платнику, що відображається записом по кредиту рахунків 3136 або 3146 і дебету поточного рахунку, або прямує на погашення кредиту банку.

Синтетичний облік акредитивів ведеться в журналі-ордері та відомості 2 с.-г. Аналітичний облік ведеться за кожним акредитивом окремо в спеціальній таблиці журналу-ордеру та відомості 2 с.-г.

2.4.4. Облік розрахунків чеками

Синтетичний облік чекових книжок ведеться на рахунку 331 “Грошові документи в національній валюті”. На суму ліміту бухгалтерія підприємства дебетує рахунок 331 “Грошові документи в національній валюті” і кредитує рахунок 311 “Поточні рахунки в національній валюті”.

Постачальники і транспортні підприємства отриманий в оплату товарів або послуг чек здають в банк, який їх обслуговує, де вказані в чеку суми зараховуються на їх поточні рахунки. На підставі виписок банку на суми, списані за чеком на підприємстві кредитується рахунок 311 “Поточні рахунки в національній валюті” і дебетується рахунок 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” та ін.

Після закінчення терміну дії чекової книжки або закінчення розрахунків чеками власник книжки здає її в банк разом з платіжним дорученням для повернення невикористаного залишку ліміту на його поточний рахунок. При цьому роблять запис за дебетом рахунку 311 “Поточні рахунки в національній валюті” з кредиту рахунку 331 “Грошові документи в національній валюті”.

Синтетичний та аналітичний облік акредитивів ведеться в журналі-ордері та відомості 2 с.-г. Аналітичний облік чекових книжок ведуть за кожною книжкою окремо.

2.4.5. Облік розрахунків за допомогою векселів

Облік розрахунків за допомогою векселів регламентується Постановою Верховної Ради України “Про застосування векселів в господарському обороті України” від 17.06.92 р., Указом Президента України “Про розширення сфери обертання векселів” від 26.07.95 р., листом Міністерства фінансів України “Про бухгалтерський облік вексельного обертання” від 12.08.92 р. № 18-4116 (з подальшими доповненнями і змінами) і листом ГНА України від 17.01.97 р. № 15-0214 (10-372).

Для обліку операцій з короткостроковими векселями отриманими призначений рахунок 34 “Короткострокові векселі одержані”. На рахунку 34 “Короткострокові векселі одержані” ведеться облік заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги і за іншими операціями, які забезпечені векселями.

Рахунок 34 “Короткострокові векселі одержані” має два субрахунки:

- 341 “Короткострокові векселі одержані в національній валюті”;
- 342 “Короткострокові векселі одержані в іноземній валюті”.

На рахунку 34 “Короткострокові векселі одержані” за дебетом відображається отримання векселя за виконані роботи (послуги) та інші операції, за кредитом - отримання засобів в погашення векселів, погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні та ін.

При отриманні векселів від замовників за продану продукцію, за виконані роботи (послуги) в бухгалтерському обліку постачальника роблять запис за дебетом рахунку 34 “Короткострокові векселі одержані” і кредитом рахунку 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”. Одночасно відображають списання проданої продукції за дебетом рахунку 90 “Собівартість реалізації” в кореспонденції з кредитом рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”, а в разі виконання робіт (послуг) за дебетом рахунку 90 “Собівартість реалізації” в кореспонденції з кредитом рахунку 23 “Виробництво».

Після отримання вексель може залишатися на підприємстві - векселеодержувачі до настання термінів платежу, може бути переданий іншим підприємствам або особам в рахунок оплати за товари або використаний для отримання кредиту в банку.

Суми, які обліковуються на рахунку 34, списуються в міру погашення заборгованості, забезпеченої векселями, в кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів за дебетом рахунків

30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках” і за кредитом рахунку 34 “Короткострокові векселі одержані”.

При передачі векселя іншій організації або банку для погашення заборгованості робиться запис за дебетом рахунків 50 “Довгострокові позики”, 60 “Короткострокові позики”, 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”, 64 “Розрахунків за податками і платежами”, і за кредитом рахунку 34 “Короткострокові векселі одержані”.

Вексель може бути сплачений векसेледавцем достроково. Дисконтні операції, тобто дострокова виплата векселетримачу відзначеної у векселі суми з вирахуванням відсотків з моменту отримання до терміну платежу за векселем, відображаються за кредитом рахунку 34 в кореспонденції з рахунками 31 “Рахунки в банках” - на суму, отриману за проданий вексель, 732 “Відсотки одержані” - на суму відсотка за векселем. Різниця між номінальною вартістю векселя і фактичною ціною його реалізації називається *дисконтом векселя*.

Сума прибутку, отримана векселетримачем за відстрочку платежу, відображається за дебетом рахунку 34 і кредитом рахунку 733 “Інші доходи від фінансових операцій”.

У разі, коли векселетримачу (постачальнику) гроші будуть потрібні раніше настання передбаченого терміну оплати векселя, він може отримати в установі банку позику під заставу векселя зі сплатою банку відповідного відсотка (дисконтований вексель). Вексель передається банку по індосаменту (передавальному надпису).

Дисконтований вексель знаходиться в банку, але обліковується на підприємстві (векселетримачу). При цьому векселетримач одержує вексельну суму, з якої знімається обліковий відсоток (дисконт), який є прибутком банку від операції з обліку векселя, що в бухгалтерському обліку векселетримач оформляє записом за дебетом рахунків 31 “Рахунку в банку” (на вексельну суму, з якої відняв обліковий відсоток), 94 “Інші витрати операційної діяльності” (на суму облікового відсотка, дисконту, нале-

жного банку) і кредиту рахунку 60 “Короткострокові позики” (на суму кредиту, виданого банком за дисконтованими векселями).

Після закінчення терміну оплати за векселем підприємство погашає позику банку, а у випадку, якщо векседавець не заплатив в строк по векселю, пред’являє позов платнику. Витрати, пов’язані з протестом за векселем, відносяться на витрати операційної діяльності підприємства. У разі продажу векселів банком (із сплатою облікового відсотка за встановленою ставкою) роблять запис за дебетом рахунків 31 “Рахунки в банках” (на суму, сплачену банком за продані векселі), 93 “Інші витрати операційної діяльності” (на суму дисконту - операційного відсотка) і кредитом рахунку 34 “Короткострокові векселі одержані” (на вексельну суму).

Аналітичний облік розрахунків за отриманими векселями ведеться на підставі отриманих векселів і платіжних доручень, за якими погашається заборгованість за векселем. Облік ведуть в розрізі покупців-векседавців за заборгованостями, забезпеченими векселями. При цьому окремо виділяються векселі, дисконтовані в банку, і векселі, за якими не погашена заборгованість в строк.

Заборгованість за розрахунками з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами, яка була забезпеченою виданими векселями, обліковується на пасивному рахунку 62 “Короткострокові векселі видані”.

Рахунок 62 “Короткострокові векселі видані” має наступні субрахунки:

621 “Короткострокові векселі видані в національній валюті”;

622 “Короткострокові векселі видані в іноземній валюті”.

За кредитом рахунку 62 “Короткострокові векселі видані” відображається видача векселів для забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників та інших кредиторів і для забезпечення інших операцій, за дебетом - погашення заборгованості за виданими векселями, її списання та ін.

На суму виданих векселів підприємство-покупець (векселедавець) робить запис за дебетом рахунку 63 “Розрахунки з поставальниками і підрядниками” і кредитом рахунку 62 “Короткострокові векселі видані”. При погашенні заборгованості за виданими векселями покупець робить запис за дебетом рахунку 62 “Короткострокові векселі видані” і кредитом рахунку 31 “Рахунки в банках”.

Аналітичний облік за рахунком 62 “Короткострокові векселі видані” ведеться за кожним виданим векселем і векселеотримачем з виділенням векселів, які не погашені в строк. Оперативний контроль платежів за отриманими і виданими векселями ведеться за допомогою картотеки, організованої за термінами погашення заборгованості.

Синтетичний облік за рахунками 34 “Короткострокові векселі одержані” і 62 “Короткострокові векселі видані” ведеться в журналі-ордері 8 с.-г. Аналітичний облік ведеться у відомості 8.1. с.-г. “Відомість аналітичного обліку інших розрахунків” за кожним окремим векселедавцем чи векселеотримувачем.

Дані Журналу –ордеру 8 с.-г. переносяться до Головної книги, а підсумки відомості звіряються з даними Журналів-ордерів 2 с.-г., 6 с.-г., 11 с.-г. тощо.

Таблиця 2.2

Типові бухгалтерські проводки з обліку грошових операцій в національній та іноземних валютах

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
А	1	2
А. Касові операції		
1. Надійшла в касу виручка від продажу сільськогосподарської продукції	301	701
2. Отримана в касу готівка для виплати заробітної плати	301	311

Продовження таблиці 2.2

А	1	2
3. Повернені до каси не використані підзвітні кошти	301	372
4. Надійшли в касу грошові кошти за пред'явленими претензіями від постачальників	301	374
5. Оприбутковані надлишки готівки в касі виявлених при інвентаризації	301	733
6. Надійшла сума відшкодування за завдані збитки	301	375
7. Проведена оплата з каси за придбані товарно-матеріальні цінності	20	301
<i>Одночасно визначений податковий кредит з ПДВ</i>	641	301
8. Здана виручка на поточний рахунок за реалізовану продукцію	311	301
9. Повернена на поточний рахунок депонована зарплата	311	301
10. Виплачена з каси заборгованість за претензією	374	301
11. Проведено погашення з каси раніше отриманих короткострокових кредитів	601	301
12. Видана з каси заробітна плата, премія тощо	661	301
13. Видана з каси депонована заробітна плата	662	301
14. Видана готівка під звіт	372	301
Б. Операції на поточному рахунку		
1. Надійшли з каси внески до статутного капіталу	311	301
2. Зархований на рахунок невикористаний залишок коштів акредитивів та за чековими книжками	311	313
3. Надійшли кошти від покупців та замовників	311	361
4. Зарховані грошові кошти, які були відображені раніше, як грошові кошти в дорозі	311	333
5. Надійшла оплата за векселем	311	341
6. Надійшли відсотки за депозитними внесками	311	732
7. Повернуті кошти з депозитного рахунку	311	352
8. Перераховані грошові кошти на депозитний рахунок	352	311
9. Повернутий раніше отриманий аванс замовнику	681	311
10. Проведена оплата постачальникам та підрядникам	631	311

Закінчення таблиці 2.2

А	1	2
11. Погашена заборгованість за довгостроковим кредитом банку	501	311
12. Проведені розрахунки з бюджетом	641	311
13. Проведені розрахунки з страхування	65	311
14. Сплачено банку за банківське та касове обслуговування	92	311
15. Перераховані кошти для придбання валюти	333	311
В. Касові операції з іноземною валютою		
1. Отримана в касу іноземна валюта (з урахуванням курсу валюти)	302	312
2. Видано під звіт валютні кошти	372	302
3. Прийнятий авансовий звіт від підзвітної особи (з урахуванням курсу валюти)	92	372
2. Відображена курсова різниця: позитивна	372	744
від'ємна	945	372
5. Курсова різниця віднесена на фінансові результати: позитивна	744	793
від'ємна	793	945
Г. Операції на поточному валютному рахунку		
1. Надійшла валютна виручка від іноземного покупця	312	362
2. Надійшла з валютної каси на валютний рахунок сума невикористаної іноземної валюти	312	302
2. Надійшла іноземна валюта в рахунок внесків в статутний капітал	312	46
3. Придбана іноземна валюта на міжбанківській валютній біржі	312	333
4. Повернений на валютний рахунок залишок не проданої валюти	312	334
4. Отримана в касу по чеку іноземна валюта	302	312
5. Проведена оплата нерезиденту за імпорتنі матеріали, що надійшли	632	312
6. Перерахована іноземної валюти для продажу на міжбанківській валютній біржі	334	312

Питання для самоперевірки

1. *Сутність грошових коштів та завдання їх обліку. Види розрахунків.*
2. *Порядок зберігання готівки та документування касових операцій, ліміт каси,;*
3. *Облік касових операцій в національній та іноземній валютах.*
4. *Облік коштів на рахунках в банку.*
5. *Документування безготівкових розрахунків (види платіжних документів).*
6. *Облік коштів на рахунках в іноземній валюті.*
7. *Форми розрахунків і порядок їх застосування.*
8. *Порядок обліку розрахунків у формі акредитиву.*
9. *Порядок обліку розрахунків чеками.*
10. *Облік розрахунків за допомогою векселів.*

Тема 3. Облік короткострокових фінансових інвестицій

3.1. Загальні положення

Фінансові інвестиції визначаються як активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора (п. 4 П(С)БО 2 “Баланс”).

Формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції та її розкриття у фінансовій звітності визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”. Фінансові інвестиції визнаються активом і відображаються на рахунках бухгалтерського обліку та відповідних статтях балансу при виконанні наступних умов:

- оцінка фінансових інвестицій може бути достовірно визначена ;
- очікується отримання в майбутньому економічних вигод від їх використання.

Носіями активів, що утримуються сільськогосподарськими підприємствами є цінні папери. Державне регулювання випуску та руху цінних паперів на ринку визначено Законами України “Про цінні папери і фондову біржу”, “Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні”, “Про державну депозитарну систему та особливості електронного обігу цінних паперів в Україні”.

Передбачено випуск і обіг в Україні таких цінних паперів:

- акції;
- облігації;
- казначейських зобов'язань;
- ощадних сертифікатів;
- векселів;
- приватизаційних паперів.

Фінансові інвестиції поділяються на поточні (короткострокові) та довгострокові (п. 33 П(С)БО 2).

До *поточних фінансових інвестицій* відносяться інвестиції здійсненні на строк, що не перевищує один рік і які можуть бути реалізовані в будь-який момент (окрім інвестицій які є еквівалентами грошових коштів). Тобто у складі поточних інвестицій окремо виділяються еквіваленти грошових коштів, тобто короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

3.2. Оцінка фінансових інвестицій

Придбані поточні та довгострокові фінансові інвестиції відображаються в бухгалтерському обліку за собівартістю, яка складається з:

- ціни придбання фінансової інвестиції;
- комісійних винагород;
- мита (реєстраційні збори, що сплачуються в зв'язку з придбанням прав на фінансові інвестиції);
- податків, зборів, обов'язкових платежів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);

- інших витрат, які пов'язані з придбанням фінансових інвестицій.

Якщо придбання фінансових інвестицій здійснюється шляхом обміну на інші активи, то їх собівартість визначається за справедливою вартістю цих активів, а якщо придбання здійснюється шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то собівартість фінансової інвестиції визнається справедливою вартістю переданих цінних паперів.

Первісна вартість фінансових інвестицій залежить від способу їх придбання, що видно з наведеної таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Способи придбання поточних фінансових інвестицій

№ п/п	Способи придбання	Порядок визначення собівартості
1	Придбання за грошові кошти	Ціна придбання, комісійна винагорода, мито, податки, збори, обов'язкові платежі, інші витрати при покупці
2	Шляхом обміну на цінні папери власної емісії	Справедлива вартість переданих цінних паперів
3	Шляхом обміну на інші активи	Справедлива вартість переданих активів

У п.3.3. наведені приклади відображення в обліку операцій з придбання фінансових інвестицій (приклади 1-3, табл.2.4).

Фінансові інвестиції *на дату балансу* оцінюються за справедливою вартістю. Сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу відображається у складі інших прибутків або інших витрат.

Фінансові інвестиції, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, відображаються *на дату балансу* за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестицій. При цьому можливі тільки втрати від зменшення корисності, які відображаються в складі інших витрат з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій (п.9 П(С)БО 12).

Визначення самого поняття “зменшення корисності” наведене в п.4 П(С)БО 7, згідно з яким, зменшення корисності – це втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

Прикладом використання оцінки фінансових інвестицій за методом на дату балансу є їх оцінка при внесенні інвестицій до статутного капіталу підприємств та при інвестиціях з спільну діяльність без створення юридичної особи.

Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюють за кожною фінансовою інвестицією.

3.3. Облік поточних фінансових інвестицій

Синтетичний облік наявності та руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів, у тому числі депозитних сертифікатів, ведеться на рахунку 35 “Поточні фінансові інвестиції”, який має такі субрахунки:

351 “Еквіваленти грошових коштів”

352 “Інші поточні фінансові інвестиції”

За дебетом рахунку 35 “Поточні фінансові інвестиції” відображається придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів та поточних фінансових інвестицій, за кредитом відображається зменшення їх вартості та вибуття.

Аналітичний облік ведеться за видами фінансових інвестицій та за об’єктами інвестування.

Синтетичний і аналітичний облік фінансових інвестицій у сільськогосподарських підприємствах ведеться у Журналі-ордері та відомості ф. 3 с.-г. Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюється за кожною фінансовою інвестицією.

Приклад 1: Підприємство А придбало акції підприємства Б на суму 20000 грн. Оплата проведена грошовими коштами. Крім того підприємство А сплатило комісійну винагороду брокеру у сумі 2000 грн.

Приклад 2: Підприємство А шляхом обміну на акції власної емісії номінальною вартістю 20 000 грн. придбало акції підприємства Б (номінальною вартістю 20 000 грн.)

Варіант 1. Коли справедлива вартість акцій підприємства А – 22 000 грн.

Варіант 2. Коли справедлива вартість акцій підприємства А – 18 000 грн.

Приклад 3: Первісна вартість придбаних акцій – 22000 грн. На дату складання балансу можливі наступні ситуації:

Варіант 1. Ринкова (вона ж і справедлива) вартість знизилася і складає 21900 грн.

Варіант 2. Ринкова (вона ж і справедлива) вартість зросла і складає 22200 грн.

Порядок відображення на бухгалтерських рахунках операцій з поточними фінансовими інвестиціями в залежності від способу їх придбання на конкретних прикладах наведених в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Бухгалтерські проводки з відображення поточних фінансових інвестицій на рахунках

Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	Д-т	К-т	
2	3	4	5
Приклад 1			
1. Оприбуткування акцій підприємства Б за номінальною вартістю	352	377	20000
2. Сплачена вартість акцій	377	30, 31	20000
3. Нарахована комісійна винагорода	352	377	2000
4. Проведена оплата брокерській фірмі	377	30, 31	2000
Приклад 2			
1. Сформований статутний капітал підприємства А за рахунок власної емісії акцій	46	40	20000

Закінчення таблиці 2.4.

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Варіант 1			
2. Зараховані на баланс підприємства А акції підприємства Б одержані в обмін на акції власної емісії	352	46	20000
3. Облічена різниця між вартістю акцій підприємства А і підприємства Б	352	421	2000
Варіант 2			
2. Зараховані на баланс підприємства А акції підприємства Б одержані в обмін на акції власної емісії	35	46	20 000
3. Облічена різниця між вартістю акцій підприємств А і Б	975	35	2000
Приклад 3			
Варіант 1			
1. Відображена в обліку різниця між балансовою і справедливою вартістю інвестицій	975	375	100
2. Списана різниця на фінансові результати від звичайної діяльності	793	975	100
Варіант 2			
1. Відображене в обліку зростання справедливої вартості інвестицій	352	746	200
2. Списана різниця на фінансовий результат від звичайної діяльності	746	352	200

Дивіденди, відсотки, роялті та рента, що підлягають отриманню за фінансовими інвестиціями, відображаються як фінансовий дохід інвестора, крім випадків коли такі надходження не відповідають критеріям визначення доходу, встановленим П(С)БО 15 "Дохід".

Питання для самоперевірки

11. Сутність та види фінансових інвестицій.
12. Порядок та способи оцінки поточних фінансових інвестицій.
13. Відображення в обліку операцій з фінансовими інвестиціями.

Тема 4. Облік довгострокових фінансових інвестицій

4.1. Загальні положення

Під довгостроковими фінансовими інвестиціями розуміються ті інвестиції, які утримуються підприємством більше одного року, а також ті, які не можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент.

Порядок обліку фінансових інвестицій і розкриття інформації про фінансові інвестиції у фінансовій звітності визначаються Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» та 2 «Баланс».

В Балансі (ф № 1) сума довгострокових фінансових інвестицій відображається на рядках:

040 – ті, які облічуються за методом участі в капіталі;

045 – інші фінансові інвестиції.

Інвестиції використовуються підприємством з метою отримання прибутку (доходу). Прибутки від інвестування фінансових операцій одержують у вигляді дивідендів, відсотків, роялті та ренти.

4.2. Облік довгострокових фінансових інвестицій та їх придбання

Для узагальнення інформації про наявність і рух довгострокових інвестицій (вкладень) в цінні папери інших підприємств, облігації державних і місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном призначений рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», що має такі субрахунки:

141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»

142 «Інших інвестиції пов'язаним сторонам»

143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»

За дебетом рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» відображається вартість наявних та придбаних довгострокових

інвестицій, а за кредитом – їх вибуття (списання) або зменшення вартості, а також отримання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі.

Синтетичний і аналітичний облік ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень і об'єктами інвестування в Журналі-ордері і Відомості 3 с.-г.

Порядок відображення в обліку операцій з придбання довгострокових фінансових інвестицій розглянемо на конкретних прикладах.

Приклад 1: Підприємство А купило акції підприємства Б на суму 3000 грн., крім цього сплачені: послуги фінансового посередника – 200 грн.; податковий кредит з ПДВ за послуги – 40 грн.; мито – 20 грн.. Оплата проведена грошовими коштами.

В обліку дані господарські операції відображаються наступним чином (табл.2.5):

Таблиця 2.5

Порядок відображення в обліку придбання довгострокових інвестицій за гроші

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	Проведена оплата за придбані акції підприємства Б	143	311	3000
2	Сплачені послуги фінансового посередника	143	311	200
3	Сплачений податковий кредит з ПДВ	641	311	40
4	Нараховане мито	143	642	20
5	Сплачене мито	642	311	20

Приклад 2: Підприємством придбані акції у акціонерного товариства в обмін на емітовані власні акції.

Варіант 1. Номінальна вартість акцій підприємства - 5500 грн., а їх справедлива вартість - 5000 грн., тобто справедлива вартість акцій нижче номінальної на суму 500 грн.

Варіант 2. Номінальна вартість акцій підприємства – 5000 грн., а справедлива вартість - 5500 грн., тобто справедлива вартість акцій вище номінальної на суму 500 грн.

Дані операції облічуються на бухгалтерських рахунках так (табл.2.6):

Таблиця 2.6

Порядок відображення в обліку придбання довгострокових фінансових інвестицій в обмін на власні акції

№ з/п.	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		дебет	кредит	
<i>Варіант 1. Справедлива вартість емітованих акцій нижче номінальної</i>				
1	Сформований статутний капітал за рахунок номінальної вартості викуплених акцій	46	40	5500
2	Оприбутковані придбані інвестиції в сумі номінальної вартості переданих емітованих акцій	14	46	5500
3	Відображена різниця між номінальною і справедливою вартістю переданих акцій (5500 грн. – 5000 грн.)	975	14	500
<i>Варіант 2. Справедлива вартість емітованих акцій вище номінальної</i>				
1	Сформований статутний капітал за рахунок номінальної вартості викуплених акцій	46	40	5000
2	Оприбутковані придбані інвестиції в сумі номінальної вартості переданих емітованих акцій	14	46	5000
3	Відображена різниця між номінальною і справедливою вартістю переданих акцій (5500 грн. – 5000 грн.)	14	421	500

Приклад 3 : Підприємством придбані акції у акціонерного товариства в обмін на продукцію, їх балансова вартість – 8500 грн. справедлива вартість нижче балансової на суму 500 грн.. Справедлива вартість переданої продукції – 8000 грн.

Облік придбання довгострокових акцій в такий спосіб відображений в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Порядок обліку придбання довгострокових фінансових інвестицій в обмін на продукцію

№ пп.	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	Відображена реалізація продукції за договірною ціною з урахуванням ПДВ	361	701	9600
2	Визначена сума податкового зобов'язання з ПДВ	701	641	1600
3	Списана продукція зі складу на реалізацію за балансовою вартістю	901	26	8500
4	Оприбутковані акції за справедливою вартістю переданої продукції	14	631	8000
5	Проведений взаємозалік заборгованості	631	361	8000
6	На суму ПДВ збільшуються витрати іншої звичайної діяльності	977	361	1600
7	Списаний дохід від реалізації продукції на фінансові результати (9600 грн. – 1600 грн.)	701	791	8000
8	Списана собівартість реалізованої продукції на фінансові результати	791	901	8500
9	Фінансові результати від реалізації продукції списані на збитки	44	791	500

Побудова аналітичного обліку повинна забезпечити можливість отримання інформації про довгострокові фінансові вкладення як на території країни, так і за кордоном.

4.3. Оцінка і облік довгострокових фінансових інвестицій на дату балансу

Відповідно до вимог П(С)БО 12 всі фінансові інвестиції, якими володіє підприємство, підлягають оцінці на дату балансу.

Фінансові інвестиції *на дату балансу* відображаються за справедливою вартістю. Сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу відображається у складі інших прибутків або інших витрат.

Ті фінансові інвестиції, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, відображаються *на дату балансу* за їх собівартістю з урахуванням зменшення їх корисності.

Фінансові інвестиції, які утримуються підприємством до їх погашення, відображаються *на дату балансу* за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій.

Під терміном *«Амортизована собівартість фінансових інвестицій»* мається на увазі собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання в результаті зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премій).

Дисконт або премія при придбанні амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка.

Приклади розрахунку річної суми амортизації дисконту і визначення амортизаційної собівартості інвестицій наведені в П(С)БО 12 (Додаток №1, приклади 1 і 2).

В обліку суми амортизації дисконту або премії, що нараховані одночасно з відсотком відображаються одночасно зі збільшенням чи зменшенням вартості довгострокових фінансових інвестицій у складі інших фінансових доходів проводками за кредитом рахунку 733 “Інші доходи від фінансових операцій” чи за дебетом рахунку 952 “Інші фінансові витрати” у кореспонденції з рахунком 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”.

4.4. Облік довгострокових фінансових інвестицій за методом участі в капіталі

Фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства і в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) відображаються за вартістю, визначеною за методом участі в капіталі.

При цьому визначимося, що:

- *асоційоване підприємство* – це підприємство, в якому інвестору належить блокований пакет акцій (більше 25%) і яке не є дочірнім або сумісним підприємством інвестора;

- *метод участі в капіталі* – це метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Балансова вартість фінансових інвестицій, що обліковується за методом участі в капіталі, при оцінці на дату балансу збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період, з включенням цієї суми до складу доходу (втрат) від участі в капіталі. Одночасно балансова вартість фінансових інвестицій зменшується на суму визначених дивідендів від об'єкту інвестування.

Блокований пакет акцій дозволяє інвестору істотно впливати на об'єкт інвестування і ухвалювати при цьому певне рішення щодо діяльності інвестування. В такому разі дохід та інший капітал об'єкта інвестування можуть бути розподілені з урахуванням побажання інвестора.

У тих випадках, коли об'єктом інвестування був отриманий дохід (за період, в якому інвестор володіє блокованим пакетом акцій), то інвестор зобов'язаний збільшити вартість інвестицій на частину, яка належить йому.

Розглянемо порядок визначення вартості інвестицій при застосуванні методу участі в капіталі та відображення в обліку операцій з розподілу прибутку та визначення доходу інвестора (приклад 1, 2; табл. 2.8).

Приклад 1: За результатами господарської діяльності за рік (за даними річної звітності) підприємство, в якому частка інвестора складає 30 %, отримало прибуток 50000 грн., прийнято рішення розподілити на дивіденди 20000 грн. Дохід інвестора в сумі прибутку складає 6000 грн.

В наступному році підприємство отримало збитки в сумі 35000грн.

Приклад 2: Підприємство у кінці 2002 року придбало 30%-вий пакет акцій від акціонерного товариства на загальну суму 100000 грн. У 2003 році акціонерне товариство отримало прибутки 50000 грн.

Прибуток підприємства, яке має 30%-вий пакет акцій, від участі в капіталі акціонерного товариства складає 15000 грн. (50000 грн. x 30 %). За підсумками 2003 року акціонерне товариство нарахувало дивіденди підприємству-інвестору в сумі 5000 грн.

Якби акціонерне товариство за підсумками роботи отримало збиток, тоді інвестор відобразив би в його складі витрати від участі в капіталі.

Таблиця 2.8

Бухгалтерський облік операцій з відображення доходу і витрат інвестора від інвестицій за методом участі в капіталі

Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	дебет	кредит	
1	2	3	4
1. Збільшення балансової вартості інвестиції на підприємстві за минулий рік (50 000 грн. x 30 %)	141	721	15000
2. Зменшення балансової вартості інвестицій на суму нарахованих дивідендів	373	141	6000
3. Зменшення балансової вартості інвестицій на суму частки інвестора в збитках (35000 грн. x 30 %)	961.	141	10500
4. Сплачені інвестором кошти при придбанні 30%-вого пакету акцій	141	311	100000

Закінчення таблиці 2.8

1	2	3	4
5. Відображений інвестором прибуток, що визначений за методом участі в капіталі (50000 грн. x 30%)	141	721	15000
6. Відображені нараховані інвестору дивіденди від інвестицій	373	141	5000
7. Списаний чистий дохід від участі в капіталі за звітний рік, на фінансові результати (15 000 грн. – 5000 грн.)	721	792	10000

У разі якби за Прикладом 2 акціонерне товариство за підсумками року отримало збиток, тоді підприємство-інвестор відобразило б свою частину збитку такими проводками:

дебет рахунку 961 «Втрати від інвестицій у асоційовані підприємства»

кредит рахунку 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі».

Списання збитку від участі в капіталі на фінансові результати відображається такими проводками:

дебет рахунку 792 «Результат від фінансових операцій»

кредит рахунку 961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства».

4.5. Облік фінансових інвестицій в асоційовані й дочірні підприємства

Фінансові інвестиції в асоційовані й дочірні підприємства надають право власності інвесторам та обліковуються за методом участі в капіталі.

Асоційоване підприємство – підприємство, в якому інвестору належить блокувальний (понад 25%) пакет і яке не є дочірнім або спільним підприємством.

Дочірнє підприємство – підприємство, що перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Характерною рисою фінансових інвестицій, що надають право власності є те, що вони:

- засвідчують право власності підприємства на частку в статутному капіталі об'єкта фінансування;
- є пайовими цінними паперами або внесками до статутного капіталу інших підприємств;
- мають необмежений термін обігу.

Такі інвестиції здійснюються у формі придбання акцій, або як внески до статутного капіталу та утримуються підприємством з метою отримання доходів у вигляді дивідендів або для одержання від їх перепродажу за рахунок зростання їхньої ринкової вартості.

Якщо фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства здійсненні на умовах, що вони: придбані та утримуються виключно для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання чи асоційоване або дочірнє підприємство ведуть діяльність з певними обмеженнями їхньої здатності передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців, то їх оцінка і облік ведеться у відповідності до вимог пп.8, 9 П(С)БО 12.

Фінансові інвестиції обліковуються за методом участі в капіталі на останній день місяця, в якому об'єкт інвестування відповідає визначенню асоційованого або дочірнього підприємства. Застосування методу участі в капіталі для обліку фінансових інвестицій припиняється з останнього дня місяця, в якому об'єкт інвестування не відповідає критеріям асоційованого або дочірнього підприємства.

У випадку, коли інвестор (материнське холдингове підприємство, контрольний учасник, інвестор асоційованого підприємства) вносить або продає активи дочірньому, спільному або асоційованому підприємству і передає значні ризики і вигоди, пов'язані з володінням, то інвестор відображає у складі фінансових результатів звітного періоду лише ту суму прибутку (збитку), яка припадає на частку інших інвесторів дочірнього, спільного, асоційованого підприємства відповідно.

Інвестор може визнати і віднести суму прибутку (збитку) від внеску або продажу активів дочірньому, спільному, асоційованому підприємству до складу доходів (витрат) майбутніх періодів лише після продажу дочірнім, спільним, асоційованим під-

приємством цього активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних або придбаних необоротних активів. Цей актив вважається проданим спільним підприємством у межах кількості і вартості подібних активів, реалізованих ним після його одержання.

Якщо внесок або продаж свідчить про зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів чи зниження корисності необоротних активів, то інвестор дочірнього, спільного, асоційованого підприємства відображає у обліку і звітності всю суму отриманих збитків.

У випадку коли інвестор придбав активи у дочірнього, спільного, асоційованого підприємства, то сума прибутку (збитку) об'єкта інвестування від цієї операції, що припадає на частку інвестора відображається лише після перепродажу цих активів іншим особам або в періодах амортизації придбаних необоротних активів. Збитки, що виникають внаслідок зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів відображаються повністю в період здійснення таких інвестиційних операцій.

4.6. Облік фінансових інвестицій для провадження спільної діяльності

До фінансових інвестицій, що надають інвестору право власності відносяться інвестиції у спільну діяльність.

Спільна діяльність – господарська діяльність з утворенням або без утворення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін згідно з договором між ними.

Учасники спільної діяльності без створення юридичної особи відображають у своїх облікових регістрах (на окремих рахунках аналітичного обліку) і у фінансовій звітності наступне:

- а) активи, що задіяні в спільній діяльності, які контролює, або свою частку у спільно контрольованих активах;
- б) зобов'язання, які він узяв для провадження цієї діяльності;

в) свою частку в будь яких зобов'язаннях, які взяті разом з іншими учасниками щодо цієї діяльності;

г) дохід або витрати, набуті в період спільної діяльності.

Частка учасника спільної діяльності без створення юридичної особи в спільно контрольованих активах відображається в бухгалтерському обліку цього учасника у складі відповідних активів.

При створенні юридичної особи (спільного підприємства) із його учасниками фінансові інвестиції у спільну діяльність обліковуються за методом участі в капіталі на останній день місяця, в якому вони стали контрольними, окрім наступних випадків:

а) фінансові інвестиції у спільну діяльність придбані й утамуються виключно з метою їх подальшого продажу протягом дванадцяти місяців;

б) спільне підприємство веде свою діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти учаснику спільного підприємства протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців.

Усі інші учасники спільної діяльності відображають фінансові інвестиції за справедливою вартістю або собівартістю.

Контрольний учасник спільного підприємства припиняє облік фінансових інвестицій за методом участі в капіталі з останнього дня місяця, в якому він перестає здійснювати спільний контроль за спільним підприємством або суттєво впливати на його діяльність. Свідченням наявності суттєвого впливу з боку контрольного учасника можуть бути:

а) представництво у раді директорів або аналогічному керівному органі спільного підприємства;

б) участь у прийнятті рішень;

в) взаємозаміни управлінського персоналу;

г) забезпечення спільного підприємства необхідною технічною інформацією.

Відповідно до вимог податкового законодавства учасники спільної діяльності мають визначитись з уповноваженим учасником, який буде вести бухгалтерських та податковий облік і складати звітність за результатами спільної діяльності.

4.7. Облік фінансових інвестицій, які утримуються до їх погашення (облігацій)

До фінансових інвестицій відносяться операції з придбання цінних паперів на певний термін на умовах отримання в майбутньому економічних вигод, які здійснюються у формі придбання та продажу облігацій.

Облігація – це цінний папір, що засвідчує внесення її власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного паперу в передбачений в ній термін з виплатою фіксованого відсотка.

При погашенні облігації сума премії може визначатися або ж шляхом нарахування відсотків на номінал (відсоткова облігація), або ж як різниця між номінальною ціною та ціною погашення (дисконтна облігація)

Оцінка інвестицій, які утримуються до їх погашення, у балансі здійснюється за амортизованою собівартістю. При цьому різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (номінальною вартістю) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка. Метод ефективної ставки відсотка полягає в тому, що сума амортизації визначається як різниця між доходом за фінансовою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій), що підлягає отриманню, та відображається у складі інших фінансових доходів або інших фінансових витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно.

Придбані підприємствами облігації, їх перепродаж й одержання відсотків облічуються аналогічно операціям з акціями.

Таблиця 2.9

Типові бухгалтерські проводки з обліку фінансових інвестицій

Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
	дебет	кредит
А	1	2
А. Облік короткострокових фінансових інвестицій		
1. Проведена оплата за придбані акції	377	311
2. Оприбутковані акції на балансі інвестора	35	377
3. Зараховані на баланс інвестора акції, придбані в акціонерному товаристві, за рахунок яких сформований статутний капітал	35	46
4. Відображена різниця між номінальною і справедливою вартістю придбаних акцій (якщо справедлива вартість вище номінальної)	35	421
5. Відображена різниця між номінальною і справедливою вартістю придбаних акцій (якщо справедлива вартість нижче номінальної)	975	35
Б. Облік довгострокових фінансових інвестицій		
1. Проведена оплата за придбані акції	143	311
2. Сплачені послуги фінансового посередника	143	311
3. Сплачений податковий кредит з ПДВ за послуги	641	311
4. Відображено мито при купівлі акцій	143	642
5. Сплачене мито	642	311
6. Відображений обмін придбаних інвестицій на номінальну вартість придбаних акцій, якщо інвестиції використані для формування статутного капіталу	143	46
7. Відображена різниця між номінальною і справедливою вартістю переданих акцій, якщо справедлива вартість емітованих акцій нижче номінальної	975	143
8. Відображена різниця між номінальною і справедливою вартістю переданих акцій, якщо справедлива вартість емітованих акцій вище номінальної	143	421
9. Відображено оприбуткування акцій за справедливою вартістю	148	631
10. Відображено збільшення балансової вартості інвестицій за минулий рік, якщо підприємство отримало прибуток	141	721

Закінчення таблиці 2.9

А	1	2
11. Відображено зменшення балансової вартості інвестицій на суму нарахованих інвестору дивідендів	373	141
12. Відображено зменшення балансової вартості інвестицій на суму частки інвестора в збитках, якщо підприємство отримало збитки	961	141
13. Відображено збільшення фактичної вартості інвестицій на суму амортизації дисконту за рік (перший, другий тощо)	143	733
14. Відображено зменшення фактичної вартості інвестицій на суму амортизації премії за рік (перший, другий тощо)	952	143
15. Дооцінка балансової вартості фінансових інвестицій, які оцінюються за справедливою вартістю	143	746
16. Уцінка балансової вартості фінансових інвестицій, які оцінюються за справедливою вартістю	975	143

Питання для самоперевірки:

1. *Визначення короткострокових фінансових інвестицій.*
2. *Облік короткострокових фінансових інвестицій.*
3. *Оцінка короткострокових фінансових інвестицій.*
4. *Оцінка короткострокових фінансових інвестицій на дату балансу.*
5. *Визначення довгострокових фінансових інвестицій.*
6. *Оцінка довгострокових фінансових інвестицій на дату балансу.*
7. *Облік довгострокових фінансових інвестицій за методом участі в капіталі.*
8. *Облік фінансових інвестицій в асоційовані й дочірні підприємства.*
9. *Облік фінансових інвестицій для провадження спільної діяльності.*
10. *Облік інвестицій, які утримуються до їх погашення.*

Тема 5. Облік дебіторської заборгованості

5.1.1. Загальні положення

Дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів (боржників) сільськогосподарських підприємств на певну дату. Дебіторами можуть бути юридичні і фізичні особи, які в результаті минулих подій заборгували підприємству грошові кошти, їх еквіваленти або інші активи.

Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує вірогідність отримання підприємством майбутніх економічних вигод і може бути достовірно визначена її сума.

Порядок обліку дебіторської заборгованості і вимоги до її відображення у фінансовій звітності визначені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», згідно якого Дебіторська заборгованість може бути:

- *поточною*, коли сума заборгованості виникає під час нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу;
- *довгостроковою*, коли сума заборгованості не виникає в ході нормального операційного циклу і буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу;
- *безнадійна дебіторська заборгованість* – це поточна заборгованість, відносно якої існує упевненість про її неповернення боржником або за якою закінчився термін позовної давності;
- *сумнівний борг* – це поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником;
- *чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості* – це сума поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги з вирахуванням резерву сумнівних боргів.

Дебіторська заборгованість визнається активом при виконанні двох обов'язкових умов: при наявності ймовірності отримання підприємством майбутніх економічних вигод та якщо можна достовірно визначити суму заборгованості. Економічна вигода від

дебіторської заборгованості полягає в тому, що підприємство при її погашенні чекає одержання грошових коштів або їх еквівалентів. Отже дебіторську заборгованість визнають активом тільки тоді, коли достовірно відома сума заборгованості та є упевненість її погашення боржником, а якщо хоч одна з умов не відома, то така заборгованість не може бути визнана активом, і віднесена до складу дебіторської заборгованості.

Так як дебіторська заборгованість ділиться на *короткострокову* і *довгострокову*, то в балансі вона відображається в першому і в другому розділах активу балансу. Тобто дебіторська заборгованість в балансі відображається в різних рядках залежно від її видів, а саме (табл.2.8.):

Таблиця 2.10

Порядок відображення дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду у Балансі ф. 1

Код рядка	Назва статті балансу	Залишок рахунків на кінець звітного періоду
050	Довгострокова дебіторська заборгованість	16
150	Векселі одержані	34
	Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги:	
160	- чиста реалізаційна вартість	ряд.161 – ряд.162
161	- первинна вартість	36
162	- резерв сумнівних боргів	38
	Дебіторська заборгованість за розрахунками:	
170	- з бюджетом	дебет 641, 642
180	- за виданими авансами	371
190	- з нарахованих доходів	373
200	- із внутрішніх розрахунків	377, дебет 682, 683
210	Інша поточна дебіторська заборгованість	372, 374, 375, 376, 377, дебет 63, 65, 66, 681, 684, 685

Оскільки *поточна* і *довгострокова* *дебіторські заборгованості* прив'язані до дати балансу, то на дату балансу потрібно переглядати довгострокову заборгованість за окремими дебіторами і за термінами її погашення. У випадках, коли до терміну погашення заборгованості залишається менше 12 місяців, тоді довгострокову дебіторську заборгованість необхідно відобразити як поточну.

Приклад: в балансі станом на 30 вересня 2003 року є заборгованість працівника за наданим йому довгостроковим кредитом, термін погашення якого 30 червня 2004 року. В цьому випадку кредит буде погашений через 9 місяців після дати балансу на 30 вересня, і в балансі за 9 місяців поточного року заборгованість повинна бути відображена як короткострокова.

5.2. Облік розрахунків з покупцями і замовниками

5.2.1. Загальні положення

Посередницькі (торгові) підприємства одночасно є покупцями і продавцями одних і тих же товарів.

Взаємини між продавцями (постачальниками) і покупцями (замовниками) будуються на основі господарських договорів купівлі-продажу продукції (товарів) та інших договорів на виконання робіт, надання послуг, в яких відображені зобов'язання покупця (замовника) провести оплату за відвантажену йому продукцію, виконані роботи, надані послуги, за договірною вартістю. Згідно п. 2. ст. 180 Господарського кодексу України господарський договір вважається укладеним, якщо між сторонами у передбачених законом порядку та формі досягнуто згоди щодо усіх істотних умов. До істотних умов, які в обов'язковому порядку зобов'язані погодити сторони належать: предмет договору, ціна та строк дії договору, оскільки ці умови договору є необхідними у разі виникнення та розгляду суперечок у претензійно-позовному порядку.

Покупці і постачальники відповідно до договору купівлі-продажу та інших договорів можуть здійснювати розрахунки шляхом попередньої оплати продукції, що купується, робіт, що виконуються, послуг, що надаються.

В даний час поширені розрахунки платіжними дорученнями, векселями, виставлянням акредитивів, чеками та ін.

В розрахунках покупців (замовників) за отриману продукцію, товари (роботи, послуги) можуть виникнути непередбачені обставини, які перешкоджають своєчасному виконанню зобов'язань згідно з угодою або невиконання їх взагалі. Такими обставинами можуть бути:

- тимчасова фінансова неплатоспроможність підприємства;
- банкрутство підприємства;
- форс-мажорні обставини.

З введенням Закону про прибуток з 01.07.97 р. стало невігідним здійснювати відвантаження продукції (товарів), виконання робіт, надання послуг без попередньої оплати, оскільки відвантажені цінності, виконані роботи, надані послуги ще не сплачені, але вже включаються до складу валового доходу і передбачають сплату податку з доходу у складі загальної суми доходу підприємства. Але якщо така ситуація виникла, то необхідно керуватися статтею 12 Закону про прибуток, використовувати надане право примусового стягнення заборгованості і тим самим регулювати величину валового доходу на суму дебіторської заборгованості з покупцями і замовниками. Згідно з підпунктом 12.1.1 Закону про прибуток продавець має право зменшувати суму валового доходу звітного періоду на вартість відвантаженої продукції, товарів (виконаних робіт, наданих послуг) у випадку, якщо покупець затримує без узгодження з продавцем оплату, за умови якщо продавець звернувся із заявою в суд (арбітражний суд) про стягнення заборгованості з покупця або про визнання покупця банкрутом, а також якщо нотаріус здійснив виконавчий напис про стягнення боргу з покупця або стягнення закладеного майна.

Якщо протягом наступних податкових періодів суд (арбітражний суд) не задовольняє з вини продавця позов або задовольняє його частково, продавець зобов'язаний збільшити валовий дохід на вартість відвантаженої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) або її частину, не визнану судом (арбітражним судом), і нарахувати пеню, виходячи з облікової ставки НБУ за термін першого дня податкового періоду,

протягом якого відбулося зменшення валового доходу, до останнього дня податкового періоду, на який доводиться збільшення валового доходу.

Не збільшуються доходи і не нараховується пеня, якщо продавець в строк оскаржить в установленому порядку рішення суду (арбітражного суду) до моменту ухвалення остаточного рішення відповідним судовим органом.

Повідомлення про зменшення доходу і копія рішення суду про ухвалення справи до виробництва висилаються до податкового органу.

При внесенні рішення судовим органом на користь продавця, він збільшує валовий дохід на суму заборгованості, фактично відшкодованої покупцем.

Якщо покупець після закінчення 30 днів після ухваленого рішення не повертає заборгованості, визнаної судом, продавець має право звернутися протягом наступних 30 календарних днів в арбітражний суд із заявою про визнання такого покупця банкрутом. При цьому його валові доходи не збільшуються на суму визнаної заборгованості протягом терміну судового розгляду справи, але якщо продавець протягом 30 днів не подає заяву до арбітражного суду, він зобов'язаний збільшити валовий дохід на визнану судом суму заборгованості.

Залишок заборгованості, що залишився не погашений після розподілу активів покупця, оголошеного банкрутом за рішенням суду відповідно до підпункту 5.2.8 Закону про прибуток, списується на збитки підприємства-продавця з віднесенням їх на збільшення валових витрат як безнадійна заборгованість.

Розрахунки з постачальниками в окремих випадках можуть проводитись також шляхом повернення покупцем отриманої раніше продукції (товарів), якщо вона залишилася не використаною.

У разі виникнення форс-мажорних обставин (військові дії, пожежа, повінь та ін.) можуть бути випадки повної або часткової втрати продукції (товарів) в дорозі, її пошкодження, знищення та ін. При зазначених обставинах продавці або покупці можуть застрахувати відвантажені цінності по зазначених страхових подіях. Згідно з підпунктом 5.4.6 Закону про прибуток сума витрат на

страхування майна та інших комерційних ризиків відноситься до валових витрат, а сума страхового відшкодування включається до валового доходу платника податків.

Розрахунки з покупцями за браковану продукцію, що підлягає заміні і гарантійному ремонту за рахунок продавця, регулюються Законом про прибуток, підпункт 5.4.3, вартість якої не компенсується за рахунок покупців, включається до складу валових витрат.

Облік розрахунків з покупцями і замовниками регламентується П(С)БО 10 “Дебітори”.

5.2.2. Порядок оформлення розрахунків з покупцями і замовниками

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

Порядок обліку і оформлення довіреностей регулюється Інструкцією № 99 від 16.05.96 р., затвердженою наказом Міністерства фінансів України (зі змінами і доповненнями). Відпуск продукції (товарів) здійснюється на підставі Накладної на відпуск товарно-матеріальних цінностей ф. М-20 з одночасним оформленням Податкової накладної. Якщо Договором передбачена передплата, то покупцю спочатку виписується Рахунок-фактура ф.868 на підставі якої здійснюється оплата за продукцію. У разі доставки продукції покупцю транспортом постачальника або транспортних організацій важли-

ве значення має чітко і правильно оформлення товарно-транспортних накладних з підписами і з печаткою одержувача, що засвідчує отримання товарів або продукції. Товарно-транспортні накладні ф. 1-ТН оформляються в порядку, встановленому Інструкцією № 228/253 від 07.08.96 р., затвердженій наказом Міністерства статистики і Міністерства транспорту України.

Крім того сільськогосподарські підприємства використовують наступні форми товарно-транспортних документів: товарно-транспортна накладна на відправку-прийняття сільськогосподарської продукції (зерна, насіння олійних культур та трав) ф.1-сг (зерно); товарно-транспортна накладна на відправку тварин та птиці ф.1-сг (тварин); товарно-транспортна накладна на відправку-прийомку молока і молочних продуктів ф. 1-сг (молсировина); товарно-транспортна накладна на відправку-прийомку шерсті ф.1-сг (шерсть); товарно-транспортна накладна на відправку прийняття овочів, фруктів, ягід та ін. ф. 1-сг (овочі).

При виконанні робіт (будівельних, ремонтних, монтажних, налагоджувальних та ін.) в договорі на їх виконання чітко відображаються зобов'язання виконавця-підрядника і замовника щодо порядку прийому виконаних робіт, термінів їх оплати, а прийнята робота повинна бути оформлена актом відповідної форми, який підписується представниками замовника і виконавця або комісією з обов'язковим завірнням підписів представників печаткою замовника і виконавця.

Розрахунки з постачальниками і виконавцями, покупцями і замовниками ведуться, як правило, в безготівковій формі, але можливі як і з каси готівкою, яка отримана з каси обслуговуючого банку, так і з виручки від реалізації товарів, продукції (робіт і послуг) підприємства, що передбачено Порядком № 21 пункт 1 від 02.02.95 р., в редакції постанови Правління Національного банку України від 13.10.97 р. № 334 (зі змінами та доповненнями).

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

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

Узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками за поставлену продукцію, виконані роботи і надані послуги, окрім заборгованості, яка забезпечена векселем, відображається на активному рахунку 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”, за дебетом якого відображається продажна вартість реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Вона включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), які повинні бути зараховані на користь підприємства, по кредиту - сума платежів, які фактично поступили на рахунки підприємства в банківських установах. Дебетове сальдо рахунку відображає заборгованість покупців і замовників на кінець звітного періоду, що залишилася, за отриману продукцію (роботи, послуги).

До рахунку 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” відкриваються наступні субрахунки:

361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”;

362 “Розрахунків з іноземними покупцями”.

Субрахунок 361 призначений для обліку розрахунків з покупцями і замовниками, які знаходяться на митній території України. На ньому проводять розрахунки за пред'явленими покупцями і замовниками і прийнятими банком до оплати розрахунковими документами за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги.

Субрахунок 362 призначений для обліку розрахунків з іноземними покупцями і замовниками за експортними операціями. На ньому ведеться облік сум, аналогічних тим, які проводять на субрахунку 361.

Підставою для відображення заборгованості за розрахунками з вітчизняними покупцями, яка виникла, є: накладні, рахунки-фактури, рахунки, акти виконаних робіт, послуг, податкові накладні, товарно-транспортні накладні. Погашення цієї заборгованості відображається на підставі виписок банку, прибуткових касових ордерів, векселів.

Порядок відображення у обліку розрахунків з покупцями і замовниками при реалізації сільськогосподарської продукції наведений в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

**Бухгалтерські проводки з обліку розрахунків
з покупцями і замовниками**

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1	Продана продукція покупцю за договірною вартістю з урахуванням ПДВ	361	701	4800
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	701	641	800
3	Списана готова продукція зі складу за фактичною собівартістю	901	27	3900
4	Надійшла часткова оплата за продукцію на поточний рахунок продавця	311	361	3000
5	Внесена в касу продавця часткова готівка за продукцію	301	361	600
6	Проведений взаємозалік в рахунок отриманого авансу	681	361	1200
7	Списаний чистий дохід від реалізації на фінансові результати (4800 – 800)	701	791	4000
8	Списана фактична собівартість готової продукції на фінансові результати	791	901	3900
9	Списаний на прибуток фінансовий результат за підсумками звітного періоду (4000 – 3900)	791	441	100

Аналітичний облік розрахунків із замовниками ведеться за кожним замовником окремо, за кожним пред'явленим до сплати рахунку, а за розрахунками з іноземними замовниками, крім того, аналітичний облік ведеться в гривнях і паралельно у валюті, обумовленій договором.

Залишки за рахунком 36 на кінець звітного періоду показуються в розгорненому вигляді: по дебету рахунку – суми заборго-

ваності покупців, по кредиту - суми передоплати, під які не відвантажена продукція, а також суми переоплат, під які не відвантажена продукція, а також суми переоплат, що підлягають поверненню.

Синтетичний облік за рахунками 36 ведеться в журналі-ордері 11 с.-г., а аналітичний - у відомості 11.8 с.-г. "Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями і замовниками" та у відомості 11.7 с.-г. "Відомість обліку продажу шляхом взаємних розрахунків".

5.2.3. Дебіторська заборгованість і терміни позовної давності

На підставі Закону № 372, який вступив в дію з 27.07.95 р., встановлений загальний термін для захисту прав (*позовна давність*), який триває три роки. Термін позовної давності починається з дня виникнення права на позов, а саме: з моменту відвантаження товару (виконання робіт, надання послуг) або з моменту здійснення розрахунків, передбачених умовами договору.

Якщо умовами договору термін позовної давності не передбачені, то він починається з дати:

- надходження коштів на розрахунковий рахунок підприємства-продавця - якщо товари замовнику не відвантажені, роботи не виконані;

- відвантаження підприємством-постачальником товарів (продукції), виконаних робіт, наданих послуг - якщо оплата від замовника, покупець не проведена;

- оприбуткування товарно-матеріальних цінностей підприємством-покупцем або відображення в бухгалтерському обліку виконаних робіт, наданих послуг підприємством-замовником - якщо оплата не проведена.

Існують і *скорочені терміни позовної давності* (до шести місяців), зокрема, по позовах: про недостачу проданих речей, про оплату продукції низької якості, про виявлені недоліки в роботі за договором підяду, про недоліки в роботі, яка виконана за договором побутового замовлення.

Зміна термінів позовної давності не допускається. Закінчення терміну позовної давності до пред'явлення позову є підставою для відмови в позові.

Для дебіторської заборгованості встановлені також терміни позовної давності. Дебіторська заборгованість з простроченим терміном позовної давності списується за рішенням керівника підприємства на результати фінансової діяльності після того, як були проведені всі заходи для її стягнення (пред'явлення претензій, позов до суду чи арбітражного суду). У відповідності до вимог Закону "Про оподаткування прибутку підприємств" така заборгованість ще на протязі 5-ти років повинна облічуватися поза балансом на рахунку 07 "Списані активи" субрахунок 071 "Списана дебіторська заборгованість"

У момент визнання арбітражним судом підприємства банкрутом термін позовної давності за дебіторською заборгованістю вважається простроченим.

5.3. Облік розрахунків з різними дебіторами

5.3.1. Загальні положення

Облік розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю з різними дебіторами з виданих авансів, нарахованих доходів, з претензій, з відшкодування заподіяних збитків, за позиками членів кредитних союзів і за іншими операціями ведеться на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами»

Рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами» має такі субрахунки:

371	«Розрахунки за виданими авансами»;
372	«Розрахунки з підзвітними особами»;
373	«Розрахунки з нарахованими доходами»;
374	«Розрахунки за претензіями»;
375	«Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»;
377	«Розрахунки з іншими дебіторами».

За дебетом рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» відображається виникнення дебіторської заборгованості, а за кредитом – її погашення або списання.

В сільськогосподарських підприємствах облік розрахунків з різними дебіторами (крім субрахунку 372) ведеться в Журналі-ордері та відомості аналітичного обліку 8 с.-г.

5.3.2. Розрахунки за виданими авансами

Покупці та замовники відповідно до чинного законодавства можуть видавати аванси під поставку продукції, товарів (виконання робіт, надання послуг). При цьому облік розрахунків за виданими авансами ведеться на субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами».

За дебетом субрахунку 371 відображаються суми виданих авансів іншим підприємствам у кореспонденції з кредитом рахунків:

- 301 – при виплаті авансу готівкою з каси підприємства;
- 311 – при перерахуванні коштів з поточного рахунку підприємства;
- 60 – при сплаті авансу за рахунок короткострокової позики;
- 313 – при здійсненні авансування за рахунок коштів на інших рахунків в банку.

За кредитом субрахунку 371 відображаються суми:

- погашені заліками при розрахунках за поставлені матеріали (виконані роботи) – дебет рахунку 631;
- суми авансів, повернені постачальниками та підрядниками як невикористані – дебет рахунків 311, 60, 313 тощо;
- суми раніше виданих авансів, для стягнення яких пред'явлений позов до арбітражного суду – дебет рахунку 374;
- при списанні прострочених авансів за якими створено резерв сумнівних боргів – дебет рахунку 38;
- при списанні прострочених авансів за якими не створено резерву – дебет рахунку 949.

Аналітичний облік до даного субрахунку ведуть за окремими підприємствами одержувачами в розрізі кожного виданого авансу.

5.3.3. Облік розрахунків з підзвітними особами

Під звіт видаються грошові кошти готівкою на операційні, господарські і пов'язані з відрядженням витрати, на певний термін з певною метою спеціально призначеним працівникам - підзвітним особам. Список осіб, які мають право одержувати в касі готівку під звіт на господарські потреби, затверджується Наказом керівника підприємства. Сума видачі грошових коштів на витрати, пов'язані із службовими відрядженнями, залежить від терміну відрядження і місця призначення.

За працівником, який знаходиться у відрядженні, зберігається місце роботи (посада) і середній заробіток на час відрядження, враховуючи час перебування в дорозі.

Перед від'їздом у відрядження працівнику дається грошовий аванс в межах суми, визначеної на оплату проїзду, наймання житлового приміщення і добових.

Видача готівки під звіт на адміністративно-господарські та інші витрати, а також на службові відрядження здійснюється через касу і оформляється видатковим касовим ордером. Протягом трьох робочих днів після повернення з відрядження працівник повинен надати *Авансовий звіт* про витрачену у зв'язку з відрядженням суму. До авансового звіту додається *Посвідчення про відрядження*, оформлене в установленому порядку, і документи в оригіналі про найом житлового приміщення і проїзд.

Витрати на відрядження підтверджуються лише при наявності документів в оригіналі, які підтверджують вартість цих витрат, а саме: транспортних квитків або транспортних рахунків (вантажних квитанцій), рахунків готелів, страхових полісів та ін. Витрати у зв'язку з відрядженням, не підтвержені відповідними документами (окрім добових витрат), працівнику не відшкодовуються.

Постановою Кабінету Міністрів України від 06.09.2000 р. № 1398 "Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України" від 23.04.99 р. № 663 встановлені граничні норми добових витрат:

а) у разі, коли в рахунки на оплату вартості мешкання в готелях не включаються витрати на харчування, для відряджень в межах України - 18 гривень, для відряджень за кордон - 280 гривень на добу;

б) у разі, коли в рахунки вартості мешкання в готелях включаються витрати на:

➤ одноразове харчування, для відряджень в межах України - 14 гривень 40 коп., для відряджень за кордон - 224 гривні;

➤ двохразове харчування, для відряджень в межах України - 10 гривень 80 коп., для відряджень за кордон - 154 гривні;

➤ трьохразове харчування, для відряджень в межах України - 7 гривень 20 коп., для відряджень за кордон - 98 гривень;

Термін відрядження визначається керівником, але може перевищувати в межах України 30 календарних днів, за кордон - 60 календарних днів.

Особам, які їдуть у відрядження в межах України і за кордон, при наявності підтверджуючих документів відшкодовуються витрати:

➤ на проїзд (включаючи перевезення вантажу) до місця відрядження і зворотно, а також переміщення по пункту відрядження;

➤ на побутові послуги, включені в рахунки на оплату вартості мешкання в готелях (прання, чищення, ремонт і прасування одягу, взуття або білизни), але не більше 10 відсотків норм добових витрат для країни, куди відряджається працівник, за всі дні мешкання;

➤ на бронювання місць в готелях у розмірі не більше 50% вартості місця в добу;

➤ на користування в готелях холодильником і телевізором;

➤ комісійні у разі обміну валюти.

Відшкодування витрат на службові телефонні переговори проводяться в розмірах, згаданих з керівником підприємства.

Визначення кількості днів відрядження для виплати добових здійснюється з урахуванням дня вибуття у відрядження і дня прибуття в місце постійної роботи, які зараховуються як два дні. При відрядженні працівника строком на один день або в таку

місцевість, звідки працівник має можливість щодня повертатися в місце постійного мешкання, добові відшкодовуються як за повну добу. Якщо відсутні відмітки в посвідченні про відрядження, то добові не виплачуються.

Доцільність здійснених витрат підтверджується керівниками підрозділів залежно від цільового призначення виданих коштів. Після перевірки авансового звіту бухгалтером його затверджує керівник підприємства і звіт приймається до обліку.

Бухгалтерський облік виданих підзвітних коштів ведуть на субрахунку 372 "Розрахунки з підзвітними особами". На дебеті відображаються суми, видані під звіт з каси, і отримані по чеках з рахунків в банках або грошовим переказом через органи зв'язку. На кредиті показуються суми, які підтверджуються відповідними звітами і документами, а також внесена в касу готівка для погашення невикористаних авансів.

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

У випадках, коли видані під звіт суми не обґрунтовані підтверджуючими документами і не повернені в касу в певний термін, підприємство має право утримати їх з чергових виплат, які належать даній особі. За надмірно витрачені гроші, які взяті підзвіт і не повернуті в касу своєчасно, підзвітна особа сплачує штраф в розмірі 15 % від неповернутої суми. Аванси, отримані під звіт в іноземній валюті, обраховуються на окремому субрахунку, наприклад, "Розрахунки з підзвітними особами в іноземній валюті". В лицьових аналітичних рахунках підзвітних осіб відображають вид валюти і її еквівалент у національній грошовій одиниці. В синтетичному обліку операції в іноземній валюті відображають тільки у національній валюті.

На підставі видаткових касових ордерів видані під звіт суми відображаються бухгалтерським записом:

Дебет субрахунку 372 "Розрахунки з підзвітними особами"

Кредит рахунку 30 “Каса”.

Списання сум з підзвітної особи здійснюється залежності від змісту операцій відповідно до затвердженого Авансового звіту за кредитом рахунку 372 “Розрахунки з підзвітними особами” в кореспонденції з наступними рахунками:

Дебет рахунку 92 “Адміністративні витрати” – при списанні витрат на відрядження;

Дебет рахунку 20 “Виробничі запаси” або Дебет рахунку 22 “Малоцінні і швидкозношувані предмети” (термін експлуатації яких до одного року) - у разі придбання підзвітною особою матеріальних цінностей;

Дебет рахунку 30 “Каса” - якщо залишок невикористаних підзвітних сум внесений в касу;

Дебет рахунку 66 “Розрахунки з оплати праці” – якщо заборгованість за підзвітними сумами списується за рахунок заробітної плати підзвітної особи.

Синтетичний і аналітичний облік операцій з руху підзвітних сум і розрахунків з підзвітними особами ведеться в журналі-ордері 7 с.-г.

Сальдо визначається по кожній підзвітній особі окремо і переноситься до журналу-ордеру 7 с.-г. наступного місяця.

Підсумки журналу-ордеру 7 с.-г. в розрізі кореспондуючих рахунків переносяться в Головну книгу.

5.3.4. Облік розрахунків за нарахованими доходами

На сільськогосподарських підприємствах можуть виникати доходи внаслідок використання їх активів іншими юридичними чи фізичними особами. Ці доходи нараховуються у вигляді відсотків, роялті, дивідендів.

Відсотки – плата за використання грошових коштів, їхніх еквівалентів або сум, заборгованих підприємству.

Роялті – платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торгових марок, авторського права, програмних продуктів забезпечення).

Дивіденди – частина чистого доходу, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їхньої участі у власному капіталі підприємства.

Доходи, що виникають в результаті використання активів підприємства іншими сторонами у вигляді відсотків, роялті і дивідендів визнаються, якщо:

- ймовірно надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією;

- доход може бути достовірно оцінений.

Визнання таких доходів відбувається у такому порядку:

- відсотки визнаються в тому звітному періоді, до якого вони відносяться, виходячи з бази їхнього нарахування і терміну користування відповідними активами;

- роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічними змістом відповідної угоди;

- дивіденди визнаються в період ухвалення рішення про їхню виплату.

Вищезазначені терміни наведені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 «Доходи» і мають таке значення для визначення суми прибутку на підприємстві.

Облік нарахованих дивідендів, відсотків, роялті та ін., які підлягають отриманню, ведеться на субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами». За дебетом даного субрахунку облічується нарахована до отримання сума доходів, а за кредитом її отримання на поточний рахунок чи в касу підприємства.

5.3.5. Облік розрахунків за претензіями

При виконанні договорів (контрактів) купівлі-продажу продукції, товарів (робіт, послуг) між постачальниками і покупцями, а також між іншими юридичними і фізичними особами за іншими договорами виникають ситуації, в яких сторони вимушені вдатися до примусових дій у відношенні до сторони, що не виконала їх або виконала частково умови договору. Це можливо при завищенні постачальником цін проти встановлених договором, наднормативною нестачею відвантажених товарів, невідповідністю якості товарів

стандартам, помилковим списанням банком сум з клієнтів, порушенні пломб при транспортуванні та ін. У разі виникнення спірних ситуацій при отриманні матеріальних цінностей у присутності представників сторін або третьої особи складається Комерційний акт, який і є підставою для проведення претензійної роботи.

Облік розрахунків за претензіями, які пред'явлені постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям, а також за пред'явленими їм і визнаними штрафами, пенєю, неустойками ведеться на субрахунку 374 «Розрахунки за претензіями»

За дебетом субрахунку 374 відображаються: суми претензійного характеру з виявлених невідповідностей цін, тарифів, помилок в рахунках тощо в кореспонденції з кредитом наступних рахунків:

631 - на недопоставлені матеріальні цінності, не якісно виконане капітальне будівництво якщо порушення виявлені в момент отримання цінностей чи приймання робіт (або ж 20 - на недопоставлені матеріальні цінності і 15 - не якісно виконане капітальне будівництво якщо порушення виявлені згодом);

685 - за втратами від простоїв,

24 - за втратами від браку,

31 - при помилково списаних сумах з рахунків підприємств,

715 - штрафи, пені, неустойки, пред'явлені іншим підприємствам за недотримання договірних зобов'язань (в розмірах ними визнаних або присуджених арбітражним судом).

За кредитом субрахунку 374 в дебет рахунків відображаються наступні операції :

23 - списання сум претензій, віднесених на собівартість продукції, товарів, робіт і послуг основних і допоміжних цехів;

91, 92 - на загальновиробничі і адміністративні витрати;

93 - на витрати на збут;

31, 30 зарахування претензійних сум на рахунки в банках і в касу підприємства;

977 - на суми штрафів, пені, неустойки, не визнаних арбітражним судом та суми нестач за якими не задоволені позови судом (арбітражним судом).

Суми претензій, не визнані до стягнення арбітражним судом списуються за кредитом рах. 374 та відносяться на рахунки з яких вони були списані в дебет рахунків 631, 20, 15, 685 тощо.

Аналітичний облік розрахунків за претензіями ведеться за кожним дебітором у Відомості 8с.-г.,

Синтетичний облік за кредитом рахунку 374 ведеться у Журналі-ордері 8 с.-г., підсумки з якого переносяться до Головної книги.

5.3.6. Облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків

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

Розмір збитку, що підлягає відшкодуванню винними особами з причин нестачі й псування матеріальних цінностей, визначається відповідно до Закону України «Про визначення розміру збитків, нанесених підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (порчею), нестачею або втратою дорогоцінних металів, коштовних каменів і валютних цінностей» від 06.06.95 р. № 217/95-ВР і Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі (псування) матеріальних цінностей, що затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. № 116.

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

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

Згідно з Порядком № 116, затвердженим постановою КМУ від 22.01.96 р. встановлено, що у разі нестачі матеріальних цінностей проводиться обчислення суми нестачі за формулою:

$$Pз = [(Бв - З) \times Іінф + ПДВ + Азб] \times Кз,$$

де: Pз – розмір збитку;

Бв – балансова вартість;

З – знос ;

Іінф – індекс інфляції;

ПДВ – податок на додану вартість;

Азб – акцизний збір;

Кз – коефіцієнт збільшення суми відшкодування нестачі.

З 1 січня 2000 року нестачу, виявлену при інвентаризації, необхідно відображати в бухгалтерському обліку відповідно до пункту 27 Положення (стандарту) 9, тобто вартість повністю втрачених (зіпсованих або недостатніх) матеріальних цінностей списується на витрати звітного періоду з відображенням вказаної вартості на позабалансовому рахунку.

Після встановлення винних осіб, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості з одночасним відображенням доходу звітного періоду.

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

Облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків у результаті нестач і втрат від псування цінностей, нестач і розкрадання грошових коштів, якщо винна особа установлена в сільськогосподарському підприємстві ведеться на рахунку 375 «Розрахунки за відшкодування завданих збитків», рахунку обліковуються розрахунки з винними особами з відшкодування заподіяного збитку підприємству у випадках і розмірах, передбачених законодавст-

вом про матеріальну відповідальність. На цьому субрахунку обліковують віднесені в установленому порядку втрати і збитки за нестачу, бій, лом, псування товарів, продуктів, матеріалів та інших цінностей, а також втрати через необґрунтовані витрати грошових сум, виданих під звіт.

Для обліку балансової вартості втрачених, зіпсованих або недостаючих цінностей планом рахунків передбачений рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності», субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».

Дохід, отриманий в результаті відшкодування втрат від нестачі матеріальних цінностей, відображається на рахунку 71 «Інший операційний дохід», субрахунок 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

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

При визначенні винуватця нестач, крадіжок або псування матеріальних цінностей рахунок 375 дебетується в кореспонденції з кредитом рахунку 947 «Недостачі і втрати від псування цінностей» - на суму фактичної собівартості недостачі.

Суми внесених платежів винною особою з відшкодування нанесених збитків відображають записом за дебетом рахунку 30 «Каса» чи рахунок 311 «Поточні рахунки в національній валюті» і за кредитом рахунку 375 «Розрахунки з відшкодування нанесених збитків».

Якщо погашення здійснюється через утриманням із заробітної плати, то робиться запис за дебетом рахунку 661 «Розрахунки з оплати праці» і кредитом рахунку 375.

У випадках, коли з різних причин неможливо стягнути борг з винної особи, суми нестач і втрат списують на збитки підприємства (дебет рахунку 79 «Фінансові результати» і кредит рахунку 375 або 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей», якщо вина особи не встановлена і позов необґрунтований).

Аналітичний облік розрахунків з відшкодування нанесених збитків ведуть окремо за кожною винною особою у Відомості 8с.-г.

Синтетичний облік за рахунком 375 ведеться у Журналі-ордері 8 с.-г., підсумки з якого переносяться до Головної книги.

5.3.7. Облік розрахунків з іншими дебіторами

При здійсненні фінансово-господарської діяльності сільсько-господарські підприємства ведуть розрахунки не тільки з покупцями та замовниками, постачальниками й підрядниками, але також і з працівниками, які сплачують аліменти на дітей за виконавчими листами, з продажу основних засобів, з розрахунків з батьками дітей, які знаходяться в дитячих дошкільних установах, розрахунки за оренду приміщень, машин і устаткування та землі, розрахунки за операціями, що пов'язані зі здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи), всі види розрахунків з працівниками (окрім розрахунків з оплати праці і підзвітними особами), інші розрахунки.

З розвитком житлового будівництва, садівництва і городництва практикується видача працівникам позик на індивідуальне і кооперативне будівництво, придбання або будівництво садових будиночків і впорядкування садових ділянок. Видачу позик і розрахунки по них банк здійснює через підприємство. Позики видають працівникам під їхні зобов'язання, оформлені відповідно до правил банківського кредитування. Щоб видати працівнику позику на індивідуальні потреби, підприємство одержує грошові кошти в банку, розрахунки з яким обліковуються на рахунку 505 «Інші довгострокові позики в національній валюті». Кредити видаються працівникам через касу підприємства.

Бухгалтерський облік таких розрахунків з підприємствами, організаціями і фізичними особами ведеться на балансовому рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами». За дебетом даного рахунку облічується сума дебіторської заборгованості, що виникла за різними

операціями, за кредитом погашення (списання) даної заборгованості.

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

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

Аналітичний облік ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінам її відшкодування і погашення у Відомості 8с.-г.

Синтетичний облік за рахунком 375 ведеться у Журналі-ордері 8 с.-г., підсумки з якого переносяться до Головної книги.

5.4. Облік резервів сумнівних боргів

5.4.1. Загальні положення

Основні вимоги до визнання і оцінки резерву сумнівних боргів висловлені в П(С)БО 10 «Дебітори».

Сумнівний борг - це дебіторська заборгованість, щодо якої існує вірогідність її неповернення боржником.

Аналіз термінів заборгованості забезпечує керівництво корисною інформацією про можливі втрати в результаті наявності неоплачених рахунків, якщо підприємство використовує її з метою визначення сум по очікуваних витратах на погашення безнадійної заборгованості.

Безнадійна дебіторська заборгованість - поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує упевненість про її неповернення боржником або по якій закінчився термін позовної давності.

Безнадійна дебіторська заборгованість списується у момент її визнання за рахунок *резерву сумнівних боргів*, який утворюється на дату балансу. А тому при складанні балансу підприємство повинне проаналізувати дебіторську заборгованість і визначити, поперше, поточну і довгострокову заборгованість, а також визначити суму дебіторської заборгованості, яка буде повернена боржником або по якій вже закінчився термін позовної давності, а також виявити заборгованість, яку боржник вже не погасить. Це можливо передбачити, якщо підприємство-боржник оголошено банкрутом і відомо, що майна підприємства-банкрута не вистачить для погашення заборгованості.

Резерв сумнівних боргів формується на дату балансу на підставі даних бухгалтерського обліку минулих звітних періодів він визначається тільки для поточної дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію, товари, виконані роботи і надані послуги.

Сільськогосподарські підприємства, що мають сумнівні борги, формують на дату балансу резерв сумнівних боргів і за рахунок створеного резерву списують безнадійні борги наступного року. Сформована сума резерву збільшує суму витрати звітного періоду.

Дебіторська заборгованість включається у валюту балансу за мінусом сумнівних боргів, що і є *чистою реалізаційною вартістю*.

При списанні *безнадійної дебіторської заборгованості*, яка утворилася в результаті відвантаження продукції, товарів (робіт, послуг), застосовується спосіб прямого списання заборгованості на витрати, коли підприємство отримало інформацію про неможливість її погашення.

Списану *безнадійну заборгованість* підприємство повинне обліковувати на *позабалансовому рахунку* протягом трьох років для можливого стягнення цієї заборгованості у разі поліпшення фінансового стану боржника. Для цього використовується субрахунок 071 «Списана дебіторська заборгованість». Якщо протягом цього періоду заборгованість не буде повернена боржником, тоді цю суму остаточно списують із позабалансового рахунку.

5.4.2. Порядок формування резерву сумнівних боргів

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість” передбачено два методи формування резерву сумнівних боргів:

- виходячи з платоспроможності окремих дебіторів;
- на підставі класифікації дебіторської заборгованості.

При першому методі, якщо конкретний дебітор визнаний неплатоспроможним, то на суму його заборгованості необхідно збільшити резерв сумнівних боргів.

При другому методі підприємству необхідно проаналізувати інформацію за декілька попередніх звітних періодів щодо виникнення безнадійної заборгованості за продукцію, товари, роботи або послуги. Визначити, коли кожна конкретна заборгованість стала безнадійною – до настання термінів оплати за договором або після того, як вона стала простроченою.

За боргами, які стали сумнівними, після настання терміну оплати за договором, здійснюється розбиття за періодами в наступному порядку:

- по безнадійній заборгованості протягом місяця після настання терміну оплати за договором;
- по безнадійній заборгованості на строк від 1 до 2 місяців;
- по безнадійній заборгованості на строк від 2 до 3 місяців;
- по безнадійній заборгованості на строк понад 3 місяці після настання терміну оплати за договором.

А в тих випадках, коли закінчився трьохрічний термін позовної давності, підприємству необхідно урахувувати і дебіторську заборгованість, яка утворилася три роки тому.

Для кожної групи заборгованості розраховується коефіцієнт резерву сумнівних боргів.

Нижче наведений умовний числовий приклад формування резерву сумнівних боргів за другим методом.

Приклад: На сільськогосподарському підприємстві проведений аналіз дебіторської заборгованості (табл. 2.12) за відвантаженою продукцією за три останніх роки і в результаті розрахунків (табл. 2.11) отримали такі результати:

– сума простроченої заборгованості на місяць не більше 310000 грн., у тому числі визнано безнадійною заборгованістю 31600 грн. Коефіцієнт сумнівності складе приблизно 0,102 (31600 грн. : 310000 грн.);

– сума простроченої заборгованості від одного до двох місяців – 450000 грн., у тому числі визнано безнадійною заборгованістю 62000 грн. Коефіцієнт сумнівності складе 0,138 (62000 грн. : 450000 грн.);

– сума простроченої заборгованості від двох до трьох місяців – 550000 грн., у тому числі визнано безнадійною заборгованістю 72000 грн. Коефіцієнт сумнівності склав 0,131 (72000 грн. : 550000 грн.);

– сума простроченої заборгованості більше трьох місяців – 590000 грн., у тому числі визнано безнадійною заборгованістю 84800 грн. Коефіцієнт сумнівності складе 0,144 (84800 грн. : 590000 грн.).

Сума резерву сумнівного боргу в балансі зменшується на суму дебіторської заборгованості за продукцію, роботи і послуги.

По рядках балансу має наступний вигляд:

рядок 160 «Чиста реалізаційна вартість»

– 84544 грн. (96600 грн. – 12056 грн.);

рядок 161 «Первинна вартість» – 96600 грн.;

рядок 162 «Резерв сумнівних боргів» – 12056 грн.

Сума резерву сумнівних боргів відображається також в рядку 090 «Інші операційні витрати» у Ф № 2 Звіту про фінансові результати

Таблиця 2.12

**Аналіз стану дебіторської заборгованості підприємства
за 2001 – 2003 роки**

№ з/п	Показники	Роки			Всього, грн.
		2001	2002	2003	
1	Сума простроченої дебіторської заборгованості, грн..				
	від 1 до 30 днів	94100	102500	113400	310000
	від 31 до 60 днів	140800	150400	158800	450000
	від 61 до 90 днів	160100	180900	209000	550000
	понад 90 днів	180400	194100	215500	590000
2	Сума безнадійної дебіторської заборгованості, грн..:				
	від 1 до 30 днів	9300	10400	11900	31600
	від 31 до 60 днів	18900	20320	22780	62000
	від 61 до 90 днів	20010	24540	27450	72000
	понад 90 днів	29200	30500	25100	84800
3	Коефіцієнт сумнівної заборгованості (п. 2 : п. 1):				
	від 1 до 30 днів	0,099	0,101	0,105	0,102
	від 31 до 60 днів	0,134	0,135	0,143	0,138
	від 61 до 90 днів	0,125	0,136	0,131	0,131
	понад 90 днів	0,162	0,157	0,112	0,144

Таблиця 2.13

Порядок розрахунку резерву сумнівних боргів за звітний період

№ пп.	Показник	Сума простроченої дебіторської заборгованості по періодах				Всього, грн.
		1-30 днів	31-60 днів	61-90 днів	понад 90 днів	
1	Сума простроченої дебіторської заборгованості станом на 01.01.2001 р.	32100	21500	29000	14000	96600
2	Коефіцієнт сумнівності по кожному періоду	0,102	0,138	0,131	0,144	-
3	Сума резерву сумнівних боргів	3274	2967	3799	2016	12056

Після проведеного аналізу дебіторської заборгованості за три останні роки і встановлення коефіцієнта сумнівності по кожній групі заборгованості здійснюється аналіз дебіторської заборгованості за звітний період в межах тих же періодів, що були визначені за минулі роки.

5.4.3. Облік резерву сумнівних боргів

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

За кредитом рахунку 38 в кореспонденції з рахунками обліку витрат відображається створення резерву сумнівних боргів, по дебету в кореспонденції з рахунками дебіторської заборгованості - списання сумнівної заборгованості, а в кореспонденції з рахунками обліку прибутків - зменшення нарахованих резервів. В кінці звітного періоду рахунок не закривається, його сальдо вказує на суму потенційної безнадійної заборгованості.

Сума резерву у момент його створення є іншими операційними витратами підприємства і, відповідно, впливає на фінансові результати роботи підприємства.

Створення резерву відображаються записом за дебетом рахунку 944 “Сумнівні і безнадійні борги” і за кредитом рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів”.

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

При списанні безнадійної дебіторської заборгованості, пов'язаної з розрахунками за товари, роботи, послуги, за рахунок

резерву сумнівних боргів робиться бухгалтерський запис за дебетом рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів” і за кредитом рахунків 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” і 37 “Розрахунки з іншими дебіторами” - в частині безнадійної дебіторської заборгованості.

Якщо сума списується як безнадійна, а клієнт після цього все ж таки оплачує її, здійснюється зворотна проводка, і отримання платежу відображається звичайним способом.

При поверненні боргів раніше визнаних підприємством сумнівними, але які ще не були визнані безнадійними, запис проводиться за дебетом рахунків 30, 31, 10, 11, 12, 20, 28 в кореспонденції з відповідними рахунками обліку розрахунків з дебіторами, а невикористана сума резерву по сумнівних боргах в кінці року при інвентаризації приєднується до прибутку поточного року записом за дебетом рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів” в кореспонденції з рахунком 716 “Відшкодування раніше списаних активів”.

Поточна дебіторська заборгованість, не пов'язана з розрахунками за реалізовані товари, роботи, послуги, списується з балансу з відображенням у складі витрат за статтею “Інші операційні витрати” звіту ф. 2 “Звіт про фінансові результати” в рядку 090.

Списання дебіторської заборгованості проводиться записом за дебетом рахунку 94 “Інші операційні витрати”, субрахунок 944 “Сумнівні і безнадійні борги” і за кредитом рахунків 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” і 37 “Розрахунки з іншими дебіторами”. При цьому одночасно робиться запис за дебетом позабалансового рахунку 071 “Списана дебіторська заборгованість”.

Погащення раніше списаної безнадійної заборгованості дебітором супроводжується отриманням грошових коштів або інших активів, яке відображається на балансових рахунках записом за дебетом рахунків: 30 “Каса”, 31 “Поточний рахунок”, 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні активи”, 12 “Нематеріальні активи”, 20 “Запаси”, 28 “Товари” і за кредитом рахунку 716 “Відшкодування раніше списаних активів”.

У разі погашення списаної безнадійної заборгованості дебітором або закінчення терміну позовної давності робиться запис за кредитом позабалансового рахунку 071 "Списана дебіторська заборгованість".

Первинним документом для нарахування резервів є Розрахунок бухгалтерії та Бухгалтерська довідка.

Аналітичний облік за рахунком 38 ведеться у Відомості 8 с.-г. в розрізі боржників і за термінами непогашення дебіторської заборгованості.

Синтетичний облік за рахунком 375 ведеться у Журналі-ордері 8 с.-г., підсумки з якого переносяться до Головної книги.

Таблиця 2.14

Типові бухгалтерські проводки з обліку дебіторської заборгованості

Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
	дебет	кредит
А	1	2
1. Відображений продаж продукції за договірною вартістю з урахуванням ПДВ - одночасно відображені податкові зобов'язання	361 701	701 641
2. Надійшла оплата за продукцію на поточний рахунок продавця	311	361
3. Внесена в касу готівка за реалізовану продукцію	301	701
4. Проведений взаємозалік в рахунок погашення дебіторської заборгованості	631	361
5. Повернена покупцю невикористана сума	361	311
6. Погашена кредиторська заборгованість з каси покупцю	361	301
7. Повернення покупцю авансових платежів	371	311
8. Проведений залік заборгованості між поставальником і покупцем при бартерній операції	361	631
9. Надійшов від покупця вексель за відвантаженою продукцію	341	361
10. Сплачений раніше аванс зарахований на зменшення заборгованості за виконані роботи підрядником	371	361

Продовження таблиці 2.14

А	1	2
11. Списано дебіторська заборгованість у зв'язку із закінченням терміну позовної давності	944	361
12. Відображена сума перерахованого авансу постачальнику (підряднику)	371	311
13. Надійшов на поточний рахунок аванс від покупця	311	685
14. Видано з каси підзвітній особі грошові кошти	372	301
15. Видано з каси підзвітній особі перевитрату за авансовим звітом	372	301
16. Нараховані дивіденди акціонерам (засновникам) згідно зі Статутом	441	374
17. Відображена нестача матеріалів згідно з Комерційним актом	374	361
18. Списані нестачі матеріалів в зв'язку з необгрунтованістю претензії	947	374
19. Відображена оплата постачальником претензійної суми з нестачі матеріалів	311	374
20. Відображена сума збитків від нестачі основних засобів, яка віднесена на винних осіб	375	716
21. Надійшла сума компенсації нестачі від винних осіб:		
29. внесено готівкою в касу	301	375
- проведено утримання із заробітної плати	661	375
22. Відображена дебіторська заборгованість інших організацій за надані їм послуги	377	703
23. Нарахований внесок батьків за перебування дітей в дошкільних установах	377	235
24. Надійшла в касу заборгованість сплачена за виконавчим листом	301	377
25. Надійшли безготівкові кошти на поточний рахунок від інших дебіторів	311	377
26. Проведений залік між підприємствами при взаєморозрахунках	631	377
27. Нарахований резерв сумнівних боргів	944	38
28. Списана безнадійна дебіторська заборгованість, пов'язана з реалізацією продукції, робіт і послуг за рахунок резерву	38	36
29. Списана безнадійна дебіторська заборгованість, не пов'язана з реалізацією продукції, робіт і послуг	944	377

Закінчення таблиці 2.14

А	1	2
30. Надійшли на поточний рахунок грошові кошти від дебіторів, чий борг був списаний як безнадійний	311	36
Одночасно відновлений резерв сумнівних боргів	36	38
5. Надійшли на поточний рахунок грошові кошти від дебіторів, чий борг був списаний як безнадійний, але не пов'язаний з реалізацією продукції, робіт і послуг	311	377
Одночасно сума повернення віднесена на інші доходи від операційної діяльності	377	719

Питання для самоперевірки:

1. *Сутність терміну “дебіторська заборгованість” і порядок її визначення.*
2. *Види дебіторської заборгованості і порядок їх визначення.*
3. *Порядок відображення дебіторської заборгованості в балансі підприємства.*
4. *Дебіторська заборгованість і терміни позовної давності.*
5. *Бухгалтерські рахунки за якими облічується дебіторська заборгованість згідно Плану рахунків, їх характеристика.*
6. *Облік розрахунків з покупцями та замовниками.*
7. *Облік розрахунків з різними дебіторами.*
8. *Облік розрахунків за виданими авансами.*
9. *Облік розрахунків з підзвітними особами.*
10. *Облік розрахунків за нарахованими доходами.*
11. *Облік розрахунків за претензіями.*
12. *Облік розрахунків з відшкодування заподіяних збитків.*
13. *Облік розрахунків з іншими дебіторами.*
14. *Сутність понять “сумнівні борги”, “безнадійна дебіторська заборгованість” та їх застосування.*
15. *Порядок формування резерву сумнівних боргів.*
16. *Облік резервів сумнівних боргів.*

Тема 6. Облік основних засобів

6.1. Загальні положення

Необоротні активи – це матеріальні і нематеріальні ресурси, які належать підприємству і забезпечують його функціонування і термін корисної експлуатації яких складає більше одного року.

У складі необоротних активів облічуються: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будівлі, споруди, передавальні пристрої, робочі і силові машини, устаткування, транспортні засоби, інструменти, прилади, столовий, кухонний і господарський інвентар, обчислювальна техніка, робоча і продуктивна худоба, багатолітні насадження, музейні цінності, експонати зоопарків, виставок, бібліотечні фонди, знаряддя лову, спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, білизна, постільні обладнання, одяг і взуття, тимчасові не титульні споруди, природні ресурси, інвентарна тара, матеріали довготривалого використання для наукових цілей, нематеріальні активи (авторські і суміжні з ними права, права використання природними ресурсами, майном, об'єктами промислової власності), інші матеріальні і нематеріальні активи довгострокового використання.

Необоротні активи сільськогосподарських підприємств – це усі активи, що не є оборотними. Вони складаються з:

- 1) основних засобів;
- 2) інших необоротних матеріальних активів;
- 3) нематеріальних активів.

Згідно визначення П(С)БО 7 до *основних засобів* відносяться матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Таким чином, об'єктами бухгалтерського обліку є всі основні засоби підприємства, тобто ті, які використовуються у виробничій діяльності й ті, які відносяться до основних, але не виробничих засобів, що виконують соціально-культурні функції.

При цьому до основних засобів незалежно від терміну використання відносяться:

- 1) земельні ділянки;
- 2) сільськогосподарські машини і знаряддя;
- 3) будівельний механізований інструмент;
- 4) робочі і продуктивні тварини;
- 5) всі види засобів пересування, призначені для переміщення людей і вантажів;
- 6) документація з типового проектування.

Також, до основних засобів відносяться сценічно-постановчі засоби вартістю за одиницю більше 10 гривень (декорації, меблі і реквізит, бутафорія, головні убори, білизна, взуття, парики та ін.).

Необоротні активи у діючому Плані рахунків відносяться до Класу I «Необоротні активи». Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових фінансових інвестицій, зносу необоротних активів та інших необоротних активів.

Одиницею обліку основних засобів є інвентарний об'єкт, але якщо один об'єкт основних засобів складається з окремих частин, у яких різний термін корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визначатися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт. Окремим інвентарним об'єктом є закінчений пристрій з усіма до нього пристосуваннями і обладнаннями, або окремий конструктивно відособлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій, або ж відособлений комплекс конструктивно-зчленованих предметів, що є єдиним цілим і спільно виконуючих певну роботу.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі – П(С)БО 7), дія якого розповсюджується на підприємства, організації та інші юридичні особи незалежно від форм власності за виключенням бюджетних установ.

6.2. Класифікація основних засобів

Основні засоби в своїй сукупності утворюють виробничо-технічну базу і визначають виробничу потужність підприємств.

При класифікації основних засобів необхідно дотримуватися основних принципів їх групування за різними ознаками.

Основні засоби розподіляють на певні групи за такими класифікаційними ознаками: за призначенням, за натурально-речовим складом, за ступенем використання, за належністю.

Основні засоби залежно від призначення у виробничо-господарській діяльності підрозділяються на виробничі і невиробничі.

До основних засобів виробничого призначення відносяться засоби, виробляючі товари (промисловість, будівництво, сільське господарство та інші), і галузей, що надають послуги виробничого характеру (транспорт, торгівля і громадське харчування, матеріально-технічне постачання і збут тощо).

Основними засобами невиробничого призначення є основні засоби галузей, що надають послуги невиробничого характеру. Вони не беруть участь в процесі виробництва, але обслуговують соціальні потреби персоналу підприємства (житлово-комунальне господарство, охорона здоров'я, освіта та інше).

Не зараховуються до складу основних засобів ті предмети, які набуті (побудовані) в цілях подальшого продажу незалежно від вартості і терміну служби.

За натурально-речовим складом залежно від цілі використання і функцій, що виконуються, основні засоби підрозділяються на наступні групи і підгрупи:

1. Будівлі.
2. Споруди.
3. Передавальні пристрої.
4. Машини і устаткування, у тому числі: силові машини і устаткування; робочі машини і устаткування; вимірювальні і регулюючі прилади, пристрої і лабораторне устаткування; обчислювальна техніка; інші машини і устаткування.
5. Транспортні засоби.

6. Інструменти, виробничий і господарський інвентар.
7. Робоча і продуктивна худоба.
8. Багатолітні насадження.
9. Капітальні витрати на поліпшення земель (без споруд).
10. Інші основні засоби.

За ступенем використання у виробничо-господарській діяльності основні засоби підрозділяються в обліку на діючі і недіючі. До діючих основних засобів відносять основні засоби, що знаходяться в експлуатації, у тому числі і ті що ремонтуються. До складу недіючих включають основні засоби в запасі і на консервації.

Основні засоби, виведені з експлуатації на довгий час за розпорядженням відповідних організацій, вважаються такими, що знаходяться на консервації.

За належністю основні засоби підрозділяють на власні та орендовані.

В податковому обліку, згідно вимог Закону про оподаткування прибутку підприємств зі змінами і доповненнями основні засоби підприємства класифікують за чотирма групами:

- група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тім числі житлові будинки та їх частини;
- група 2 – автомобільний транспорт і вузли (запасні частини до нього) меблі, побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти;
- група 3 – сільськогосподарські машини і знаряддя, робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження та інші основні засоби, що не увійшли до груп 1, 2, 4;
- група 4 - електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації, їх програмне забезпечення, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, телефони, мікрофони, рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів.

Таким чином в залежності від класифікаційної ознаки можна облічувати наявність та досліджувати ефективність використання основних засобів з різних сторін, використовуючи різні методичні підходи.

6.3. Оцінка основних засобів

Однією з важливих умов правильної організації обліку основних засобів є їх оцінка.

В бухгалтерському обліку вартість, за якою відображають необоротні активи, розподіляється на:

- *балансову вартість;*
- *первісну вартість;*
- *справедливу вартість;*
- *відновлювальну вартість*
- *ліквідаційна вартість;*
- *переоцінена вартість* .

Балансова вартість - це вартість, за якою необоротні активи включають в Баланс після вирахування суми нарахованої амортизації.

Первісна вартість - це вартість, що історично склалася, тобто собівартість за фактичними витратами на їх придбання, установлення і введення в експлуатацію або ж на їх виготовлення.

Первісна вартість основних засобів є сумою фактичних витрат на їх придбання, спорудження або виготовлення.

Зміна первісної вартості необоротних активів проводиться у випадках індексації їх первісної вартості у відповідності до законодавства, а також при добудові, дообладнанні, реконструкції, частковій ліквідації відповідних об'єктів і модернізації, яка привела до додаткового укомплектування необоротних активів.

За об'єктами будівельного призначення (будівлі, споруди), збудованих підрядним способом, первісна вартість відповідає договірній вартості об'єкта з включенням в неї інших капітальних витрат. При будівництві об'єктів господарським способом основні засоби приймаються на облік за фактичною собівартістю їх будівництва.

Первісна вартість придбаного устаткування, що вимагає монтажу, складається з фактичних витрат на його придбання, витрат з доставки, витрат на монтаж і проектно-вишукувальні

роботи, а також інших витрат, що підлягають включенню в інвентарну вартість устаткування.

Для устаткування, що не вимагає монтажу, первісна вартість складається з фактичних витрат на його придбання, включаючи витрати з доставки та інші витрати, пов'язані з його придбанням.

Придбані об'єкти, які були в експлуатації, оцінюються за вартістю, що складається з витрат на придбання, витрат з їх доставки, установки та монтажу.

Первісну вартість об'єкта основних засобів відповідно до п. 8 П(С)БО 7 складають наступні витрати:

- суми, які сплачують постачальникам і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);

- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;

- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);

- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;

- витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів;

- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання.

Витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу.

Витрати, здійснювані для підтримки об'єктів в робочому стані згідно п.15 П(С)БО 7 на збільшення первісної вартості основних засобів не впливають, такі витрати (різні види ремонтів) включаються до складу поточних виробничих витрат відповідного періоду.

Первісна вартість об'єктів основних засобів, зобов'язання за якими визначена загальною сумою, визначається розподілом

цієї суми пропорційно справедливої вартості окремого об'єкту основних засобів.

Справедлива вартість – це сума за якою може бути здійснений обмін активу, або сплата зобов'язання в результаті операції між зацікавленими та незалежними сторонами.

Визначається справедлива вартість у випадках:

➤ оприбутковування основних засобів, отриманих в результаті бартерних операцій;

➤ оприбутковування отриманих безкоштовно (безоплатно) основних засобів;

зарахування на баланс основних засобів, внесених як внесок в статутний капітал.

Відновлювальна вартість – це первісна вартість, змінена після переоцінки, а також при добудові і реконструкції.

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

На підприємствах *справедлива та ліквідаційна вартість* об'єктів основних засобів визначаються постійно діючою комісією, порядок створення якої визначений обліковою політикою підприємства.

Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їхньої переоцінки.

Застосування того чи іншого способу оцінки основних засобів залежить від виду та змісту господарської операції.

6.4. Організація обліку основних засобів

Відповідно до П(С)БО 7 основні засоби обліковуються на рахунку 10 «Основні засоби», який призначений для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди основних засобів.

Рахунок 10 «Основні засоби» має субрахунки і рахунки третього порядку (табл..2.15).

Структура рахунку 10 «Основні засоби»

Номер рахунку (субрахунку)	Назва рахунку (субрахунку)
101	«Земельні ділянки»
102	«Капітальні витрати на поліпшення земель»
103	«Будівлі, споруди і передавальні пристрої», у тому числі:
1030	«Будівлі виробничі»
1031	«Будівлі невиробничої сфери»
1032	«Житлові будівлі»
1033	«Споруди різні»
1034	«Передавальні пристрої»
104	«Машини і устаткування», у тому числі:
1040	«Машини і устаткування (окрім обчислювальної техніки)»
1041	«Обчислювальна техніка»
105	«Транспортні засоби» у тому числі:
1050	«Автомобілі»
1051	«Інші транспортні засоби»
106	«Інструменти, прилади та інвентар»
107	«Робоча і продуктивна худоба», у тому числі:
1070	«Робоча і продуктивна худоба»
1071	«Службові собаки»
108	«Багатолітні насадження»
109	«Інші основні засоби»

За дебетом рахунку 10 «Основні засоби» відображається надходження (придбання, створення, безкоштовне отримання) основних засобів на баланс підприємства.

За кредитом рахунку 10 «Основні засоби» відображається вибуття основних засобів в результаті продажу, безкоштовної передачі, у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, а також суми уцінки ціни основних засобів.

Бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечувати правильне документальне оформлення і своєчасне відображення в облікових регістрах їх надходження; переміщення усередині підприємства; вибуття з підприємства і надання даних для здійснення контролю за збереженням і правильним використанням кожного об'єкту.

Надходження основних засобів супроводжується відкриттям інвентарних карток для їх аналітичного обліку, присвоєння ним інвентарних номерів і проведенням необхідних записів в регістрах аналітичного обліку. Аналітичний облік основних засобів здійснюється з розбиттям за кожним інвентарним об'єктом окремо. Облік основних засобів ведеться за місяцями їх експлуатації і матеріально відповідальними особами.

Для обліку основних засобів використовуються наступні типові форми інвентарних карток, описів і актів, а саме:

ОЗ-1 «Акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»;

ОЗ-2 «Акт прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів»;

ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів»;

ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів»;

ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів», яка застосовується для обліку, як окремих об'єктів, так і групи об'єктів;

ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів»;

ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів»;

ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів».

Типова форма ОЗ-1 «Акт прийому-передачі основних засобів» застосовується для оформлення прийому-передачі основних засобів і складається на кожний окремий придбаний або безкоштовно отриманий від інших організацій об'єкт. На об'єкт, який був в експлуатації, одночасно робиться запис на суму зносу.

Після оформлення акт разом з технічною документацією, що стосується даного об'єкту, передається в бухгалтерію.

Для оформлення прийому декількох об'єктів однотипних, що мають однакову вартість (господарський інвентар, інструменти, устаткування, постільна білизна та інше), дозволяється складання загального акту прийому.

Якщо в картку обліку основних засобів неможливо внести всі якісні і кількісні зміни характеристики об'єкта, які відбулися в результаті його реконструкції або модернізації, її доповнюють новою, а стару інвентарну картку беруть як довідковий документ (в ній робиться відмітка про відкриття нової картки).

Інвентарні картки зберігаються в картотеках бухгалтерії, в яких вони розміщуються з розбиттям за відповідними субрахунками і групами з розподілом за матеріально відповідальними особами, а також додатково за обслуговуючими установами.

Інвентарні картки списаних об'єктів після внесення в них відміток про списання здаються в архів.

Термін зберігання інвентарних карток в архівах установ складає три роки після їх списання. Інвентарна картка обліку реалізованих або ліквідованих необоротних активів додається до документів (актів, накладних), якими була оформлена їх ліквідація або реалізація.

Записи в картках обліку основних засобів здійснюються в кількісному і сумарному виразах.

Основні засоби на підприємствах обліковуються за місцями їх зберігання (місцезнаходженню) і за інвентарними об'єктами.

Окремим інвентарним об'єктом вважається завершений єдиний пристрій на всі пристосування і обладнання, що відносяться до нього, конструктивно відособлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій, або комплекс конструктивно з'єднаних предметів, що складають єдине ціле і разом виконують певну роботу.

Наприклад, інвентарним об'єктом є кожна окрема будівля. В його склад входять всі необхідні для експлуатації і розміщені усередині комунікації, тобто система опалювання приміщення, включаючи і котельну установку для опалювання (якщо остання знаходиться в самому приміщенні); внутрішня сіть водо-, газопроводу та каналізації зі всіма пристроями; внутрішня сіть сило-

вої і освітлювальної електропроводки зі всією освітлювальною апаратурою; внутрішні сіті сигналізації і телефонних і вентиляційні пристрої загально санітарного призначення; підйомники (ліфти) та інші.

Якщо будівлі стоять поряд і мають загальну стіну, але кожне з них самостійне конструктивне ціле, вони вважаються окремими інвентарними об'єктами.

Основні засоби, які стали непридатними для подальшої експлуатації: морально застарілі, зношені, пошкоджені в результаті аварії або стихійного лиха (за умови, що відновлення їх є неможливим або економічно недоцільним і вони не можуть бути реалізовані), підлягають списанню. Крім того, підлягають списанню будівлі, споруди, що підлягають зносу у зв'язку з будівництвом нових об'єктів та зруйновані часом.

Для визначення непридатності основних засобів і встановлення неможливості або неефективності проведення відновного ремонту, а також для оформлення необхідної документації на списання, наказом керівника щорічно створюється постійно діюча комісія у складі:

- замісник керівника підприємства (голова комісії);
- головного бухгалтера або його замісника;
- особи, на яку покладена відповідальність за збереження основних засобів;
- інших посадовців.

Постійно діюча комісія проводить:

1) огляд об'єктів основних засобів для складання акту на їх списання, використовуючи при цьому необхідну технічну документацію, а також дані бухгалтерського обліку;

2) встановлює неможливість відновлення і подальшого використання об'єкта на даному підприємстві і вносить пропозицію про його продаж, передачу або списання;

3) встановлює конкретні причини списання об'єкта: фізичний або моральний знос, реконструкція, порушення нормальних умов експлуатації, аварії та інші;

4) встановлює осіб, з вини яких відбулося передчасне виникнення необоротних активів з експлуатації;

5) встановлює можливість використання окремих вузлів, деталей, матеріалів списаного об'єкта і здійснює їх оцінку;

6) здійснює контроль за вилученням із списаних основних засобів вузлів, деталей і матеріалів з кольорових та дорогоцінних металів, визначає їх кількість, вагу і контролює їх здачу на склад.

Розбирання і демонтаж основних засобів до затвердження актів на їх списання не допускається.

Аналітичний облік основних засобів ведеться у інвентарних картках ф. ОЗ-6 – ОЗ-9, а синтетичний у Журналі –ордері 13 с.-г.

6.5. Облік надходження основних засобів

Надходження основних засобів може відбуватися унаслідок введення в експлуатацію закінчених будівництвом будівель і споруд підприємним або господарським способами, придбання різних об'єктів основних засобів за плату; безкоштовне отримання основних засобів, виявлення надлишків при інвентаризації, отримання основних засобів як внесок в статутний капітал, при переведенні тварин з груп молодяку в основне стадо, в результаті закладки і вирощування багатолітніх насаджень та ін.

У разі придбання основних засобів їх первісна вартість збільшується на суму вартості придбання з урахуванням транспортних і страхових платежів, а також інших витрат, понесених у зв'язку з таким придбанням.

При самостійному виготовленні основних засобів первісна вартість об'єкта збільшується на суму всіх понесених витрат, пов'язаних з виготовленням основних засобів і введенням їх в експлуатацію.

Придбання основних засобів та їх переміщення усередині підприємства, відділень оформляється Актом приймання-передачі основних засобів ф.ОЗ-1. Акт складається на кожний інвентарний об'єкт. До Акту додається необхідна технічна документація. В Акті указується: дата його складання, найменування об'єкта, його інвентарний номер, первісна вартість, дата введення в експлуатацію, технічні характеристики, а якщо об'єкт

був в експлуатації, то указується сума зносу та інші необхідні реквізити.

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

В сільськогосподарських підприємствах збільшення вартості основних засобів також може відбуватися за рахунок:

- вартості витрат на закладку і вирощування молодих багатолітніх насаджень;
- вартості переведеного молодняка тварин в продуктивне стадо;
- вартості переведеного молодняка робочих коней в робочу худобу;
- вартості придбаної племінної худоби в основне стадо.

Облік молодняка тварин, переведених в основне стадо, і придбаної худоби ведуть на дебеті рахунку 155 «Формування основного стада», а в кінці звітного періоду ці витрати списуються на збільшення вартості основних засобів на дебет рахунку 107 «Робоча і продуктивна худоба» з кредиту рахунку 155 «Формування основного стада».

Якщо підприємство за бартерним договором передає свою продукцію, а в обмін отримує основні засоби, то після закінчення дії бартерного договору (у підприємства, яке змінює свою продукцію на основні засоби), первинна вартість основних засобів, отриманих в результаті такого обміну, буде дорівнювати справедливій вартості переданих активів, відкоригованих на суму грошових доплат, якщо такі мали місце.

Основні проводки з обліку операцій пов'язаних з надходженням основних засобів надані в таблиці 2.16.

Бухгалтерські проводки з обліку надходження основних засобів

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
1. Оприбутковане на склад придбане устаткування, що вимагає монтажу	205	631	5000
2. Визначений податковий кредит з ПДВ	641	631	1000
3. Проведена оплата постачальникам за отримане устаткування	631	311	6000
4. Відображені витрати, пов'язані з доставкою устаткування на склад	152	377	400
5. Визначений податковий кредит з ПДВ	641	377	80
6. Устаткування передане зі складу на монтаж	152	205	5000
7. Відображена вартість монтажних робіт, виконаних підрядником	152	631	500
8. Визначений податковий кредит з ПДВ	641	631	100
9. Проведена оплата рахунку підрядника за монтажні роботи	631	311	600
10. Введено в експлуатацію придбане устаткування	10	152	5900

На підставі Акту прийому-передачі ф. ОЗ-1 робиться запис до інвентарних карток установленої форми, які призначені для аналітичного обліку основних засобів за найменуваннями.

Картки ведуться у бухгалтерії підприємства. Вони згруповані за видами основних засобів та за місцями їх зберігання у спеціальній картотеці.

Для полегшення обробки інформації про наявність основних засобів використовують Описи інвентарних карток ф. ОЗ-10.

6.6. Облік переоцінки й індексації основних засобів

Відповідно до п.16 П(С)БО 7 у разі істотного відхилення (збільшення або зменшення) балансової вартості об'єкта основних засобів від його справедливої вартості (більш ніж на 10%) підприємство здійснює переоцінку об'єкта основних засобів на дату балансу. У разі переоцінки одного об'єкта основних засобів на ту ж дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої відноситься даний об'єкт.

У випадках переоцінки основних засобів облік ведеться на рахунках: за дебетом рахунку 10 «Основні засоби» і кредиту рахунку 42 «Додатковий капітал», субрахунок 423 «Дооцінка активів».

Переоцінена первісна вартість і сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісній вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається розподілом справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість за наступною формулою:

$$\text{Індекс переоцінки} = \frac{\text{Справедлива вартість об'єкта}}{\text{Залишкова вартість об'єкта}};$$

$$\begin{array}{l} \text{Переоцінена} \\ \text{вартість} \\ \text{основних засобів} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Справедлива вартість об'єкта,} \\ \text{який переоцінюється} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Індекс} \\ \text{переоцінки} \end{array};$$

$$\begin{array}{l} \text{Переоцінена} \\ \text{вартість зносу} \\ \text{основних засобів} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Первісна вартість} \\ \text{зносу основних засобів} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Індекс} \\ \text{переоцінки} \end{array}.$$

Згідно п. 19 П(С)БО 7 дооцінка залишкової вартості об'єкту основних засобів відображається у складі додаткового капіталу за рахунком 423 «Дооцінка активів», а сума уцінки - у складі ви-

трат звітного періоду в тому випадку, якщо до цього не проводилися дооцінки. При цьому робляться наступні записи:

Відображені результати дооцінки тракторів та комбайнів – дебет рахунку 104 – кредит рахунку 423.

Відображені результати дооцінки зносу основних засобів – дебет рахунку 423 – кредит рахунку 131.

При уцінці об'єкта, який раніше був досцінений, сума зниження ціни згідно п. 20 П(С)БО 7 списується на зменшення суми додаткового капіталу на рахунок 423 «Дооцінка активів» в межах попередньої дооцінки і сума уцінки, що залишилася, списується на витрати звітного періоду за дебетом рахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій».

Наступна дооцінка об'єкта основних засобів визнається як доход звітного періоду і обліковується за кредитом рахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» в межах суми, що відноситься на витрати під час попередньої уцінки, а різниця відноситься до складу додаткового капіталу за кредитом рахунку 423 «Дооцінка активів».

При вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, кредитове сальдо рахунку 423 «Дооцінка активів» включається до складу нерозподіленого прибутку. При цьому робляться наступні проводки: дебет рахунку 423 «Дооцінка активів» і кредит рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Облік переоцінки об'єктів основних засобів ведеться окремо за кожним об'єктом основних засобів.

В цілях створення сприятливих економічних умов для активного оновлення основних засобів на підставі рішення Уряду України періодично проводять переоцінку основних засобів шляхом індексації для приведення їх балансової вартості у відповідність з діючими цінами і умовами відтворювання.

Отримана у результаті нова вартість основних засобів називається відновлювальною вартістю, а в бухгалтерському обліку згідно п.19 П(С)БО 7 індексація залишкової вартості об'єкта основних засобів відображається у складі додаткового капіталу за рахунком 42 «Додатковий капітал», субрахунок 423 «Дооцінка

активів». Одночасно в обов'язковому порядку індексується і знос проіндексованих основних засобів із застосуванням тих же індексів.

При цьому в обліку робляться наступні записи:

Дебет рахунку 10 - Кредит рахунку 423 - на індексацію первісної вартості.

Дебет рахунку 423 - Кредит рахунку 131 - на суму індексації зносу.

6.7. Облік ремонтів і витрат, пов'язаних з експлуатацією та поліпшенням основних засобів

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», визначає основні засоби як матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або поставки товарів, надання послуг, здачі в оренду або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій. А тому для підтримки основних засобів, що знаходяться в експлуатації і виконують певні функції, підприємство несе певні витрати, пов'язані з проведенням різних видів ремонтів, технічним обслуговуванням, модернізацією, реконструкцією та іншими заходами щодо підтримки основних засобів в робочому стані.

Витрати на ремонт і технічне обслуговування основних засобів, в результаті яких зберігаються і підтримуються на колишньому рівні майбутні економічні вигоди, спочатку очікувані від використання об'єкта основних засобів, згідно п.15 П(С)БО 7, ці витрати включаються до складу витрат звітного періоду. Облік цих витрат ведеться згідно П(С)БО 16 «Витрати». В бухгалтерському обліку ці витрати обліковуються за дебетом наступних рахунків:

23 «Виробництво», в тому випадку, якщо ремонтуються основні засоби виробничого призначення;

91 «Загальновиробничі витрати» - при ремонті основних засобів загальновиробничого призначення;

92 «Адміністративні витрати» - при ремонті основних засобів, що беруть участь в управлінні і обслуговуванні підприємства;

93 «Витрати на збут» - при ремонті основних засобів, пов'язаних із збутом продукції, товарів, робіт і послуг;

941 «Витрати на дослідження та розробку» - при ремонті основних засобів, що беруть участь в дослідженнях і розробках, які здійснює підприємство.

На підприємствах в процесі виконання робіт основні засоби поступово зношуються, вимагаючи усунення технічних несправностей, що утворюються, в їх конструкціях, наявність яких затрудняє нормальну експлуатацію, знижує їх продуктивність або не забезпечує безпечних умов праці. Своєчасне усунення цих недоліків є однією з умов ефективного використання основних засобів. В процесі ремонту (відновлення) повністю або частково відновлюють кількісні та якісні характеристики, з якими об'єкт спочатку вступав в експлуатацію, та які були втрачені ним за час виконання своїх функцій.

Ремонт основних засобів підприємств може виконуватися підрядним або господарським способом.

При підрядному способі ремонтні роботи ведуть сторонні організації.

Після виконання робіт і здачі об'єкта після ремонту підрядник пред'являє рахунок замовнику, звичайно підприємству, на балансі якого обліковується об'єкт.

При господарському способі ремонт об'єктів основних засобів виконують своїми силами і засобами підприємства, на балансі яких ці об'єкти обліковуються.

Вартість ремонту визначають виходячи з дійсних цін, тарифів, розцінок та ін. При виконанні робіт підрядним способом вартість складається з прямих витрат, накладних витрат і накопичень, а при ремонті господарським способом, накопичення у вартість ремонту не включаються.

Вартість ремонту незалежно від способу його виконання визначають за даними бухгалтерського обліку, для цього облік витрат ведуть в розрізі ремонтіваних об'єктів.

При підрядному способі ремонту підставою для виконання робіт служить Договір. В тих випадках, коли об'єм ремонту значний, підряднику може бути виданий аванс, розмір якого визначається Договором. Суму авансу відображають у замовника за дебетом рахунку 3710 «Розрахунки за виданими авансами в рахунок оплати робіт», а у виконавця за кредитом рахунку 681 «Розрахунки за авансами отриманими».

Завершення ремонту оформляється Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих або модернізованих об'єктів, який складають в двох екземплярах і підписують представники обох сторін. На підставі акту підрядник включає в рахунок також суму податку на додану вартість.

По закінченню капітального ремонту бухгалтерія замовника робить відмітку в інвентарній картці об'єкта, указуючи в ній дату виконання і фактичну суму витрат по його ремонту.

Облік витрат на ремонт, що здійснюється господарським способом ведуть прямим шляхом на підставі первинних документів, якими оформляються витрати на оплату праці, матеріали та ін.

Аналітичний облік витрат ведеться за об'єктами, що ремонтуються модернізуються чи поновлюються у Виробничому звіті ф. 10-3 б с.-г. та Зведеній відомості до журналу-ордеру 10-3 с.-г., синтетичний облік у Журналі-ордері 10-3 с.-г.

6.8. Облік вибуття основних засобів

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

В тих випадках, коли об'єкти основних засобів не відповідають критеріям визнання активом, вони ліквідуються.

Основні засоби, які ліквідуються, оформляються Актом на списання (ф. № ОЗ-3). На підставі акту в бухгалтерському обліку роблять наступні записи:

а) на списання залишкової вартості об'єкта, який ліквідується

Дебет рахунку 976 «Списання необоротних активів»

Кредит рахунку 10 «Основні засоби»

б) на списання суми нарахованого зносу

Дебет рахунку 131 «Знос основних засобів»

Кредит рахунку 10 «Основні засоби»

в) на вартість оприбуткованих від ліквідації об'єкта матеріальних цінностей за ціною можливої реалізації (металолом та ін.)

Дебет рахунку 209 «Інші матеріали»

Кредит рахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності»

г) відображена сума податкового зобов'язання з ПДВ на залишкову вартість об'єкта

Дебет рахунку 976 «Списання необоротних активів»

Кредит рахунку 641 «Податкове зобов'язання з ПДВ»

д) відображено списання доходу на фінансові результати

Дебет рахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності»

Кредит рахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності»

е) відображене списання витрати на фінансові результати

Дебет рахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності»

Кредит рахунку 976 «Списання необоротних активів»

Ліквідація об'єктів основних засобів може бути повною або частковою. У разі часткової ліквідації первісна вартість об'єкта зменшується на суму первісної вартості ліквідованої частини, а знос об'єкта зменшується відповідно на величину зносу ліквідованої частини (п. 35 П(С)БО 7).

Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається як різниця між доходом від операції вибуття і залишкової вартості об'єктів, прямих податків і витрат, пов'язаних з операцією вибуття основних засобів. Основні бухгалтерські проводки якими відображається реалізація основних засобів надані в таблиці 2.17.

Бухгалтерські проводки при вибутті основних засобів

Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума грн.
	дебет	кредит	
1. Списана залишкова вартість реалізованих основних засобів	972	10	9000
2. Списана сума зносу по реалізованих основних засобах	131	10	5000
3. Відображена продажна вартість основних засобів, що підлягає отриманню від покупця	377	742	5040
4. Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ	742	641	840
5. Надійшли грошові кошти від покупця	311	377	5040
6. Списана залишкова вартість на фінансові результати	793	972	9000
7. Відображене списання доходу від реалізації основних засобів (5040-840)	742	793	4200
8. Фінансові результати від реалізації основних засобів списані на збитки	442	793	4800

Регістри аналітичного обліку вибулих основних засобів додаються до основних документів, якими оформлені факти вибуття основних засобів.

При складанні фінансової звітності доход від реалізації основних засобів відноситься до статті «Інші доходи» форми № 2 «Звіт про фінансові результати». Тут же показується і доход, який може виникнути при оприбуткуванні матеріальних цінностей, отриманих в результаті ліквідації об'єктів основних засобів.

В статті «Інші витрати» форми № 2 відображаються наступні витрати:

- собівартість реалізації необоротних активів;

➤ залишкова вартість та інші витрати на безкоштовно передані або ліквідовані об'єкти основних засобів.

Списання основних засобів у зв'язку з їх вибуттям унаслідок повного зносу, непридатності до подальшої експлуатації, а також аварії та ін. вважається ліквідацією основних засобів.

Ліквідація основних засобів оформляється Актом (форма № ОС-3). Акт містить відомості про первинну вартість об'єкта, його зносу, причинах ліквідації, результатах ліквідації та ін. Акт складають у двох або трьох екземплярах залежно від порядку його затвердження керівництвом підприємства, з балансу якого об'єкт підлягає списанню.

Демонтаж устаткування, господарського інвентарю, розбирання будівель проводять після затвердження Акту, на підставі якого бухгалтерія відзначає вибуття об'єктів в інвентарній картці.

6.9. Облік орендних (лізингових) операцій

6.9.1. Загальні положення

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів і її розкриття у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» (далі П(С)БО 14), дії якого розповсюджуються на підприємства, організації та інших юридичних осіб незалежно від форми власності з першого жовтня 2000 року.

Дія П(С)БО 14 не розповсюджується:

- на орендні угоди, пов'язані з розвідкою і використанням природних ресурсів (за винятком оренди земельних ділянок);
- на угоди щодо використання авторських і суміжних прав;
- на угоди по оренді цілісних майнових комплексів.

Згідно П(С)БО 14 *оренда* - це угода, за якою орендар в обмін на орендну плату придбає право користування необоротним активом протягом злагодженого в договорі з орендодавцем тер-

міну. Тобто, якщо немає орендної плати, то немає і самого поняття оренда.

6.9.2. Класифікація видів оренди

Класифікація видів оренди, прийнята П(С)БО 14, заснована на тому, в якому ступені ризику і винагороди, пов'язані з правом володіння орендованими активами, відносяться до орендодавця і орендаря. Класифікація оренди за видами залежить від сутності операції.

Оренда підрозділяється на фінансову і операційну. *Фінансова оренда* - це оренда, яка передбачає передачу орендарю всіх ризиків і вигод, пов'язаних з правом користування і володіння активом. Оренда рахується фінансовою за наявності хоча б однієї з нижче приведених ознак:

- орендар придбаває право власності на орендований об'єкт після закінчення терміну оренди;
- орендар має можливість і намір придбати об'єкт оренди за ціною нижче, ніж його справедлива вартість на дату придбання;
- термін оренди достатньо великий (тобто більше 50%) терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;
- нинішня вартість мінімальних орендних платежів з початку терміну оренди рівна або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди.

Якщо хоча б одна з цих чотирьох умов виконується, оренда не може рахуватися операційною і повинна відображатися в обліку як фінансова.

Термін корисного використання об'єкта, що орендується, не обмежується терміном договору оренди. Під терміном корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди мається на увазі:

- або період часу, протягом якого він буде використовуватися підприємством;
- або кількість продукції, яку підприємство чекає отримати від об'єкта оренди.

П(С)БО 14 «Оренда» визначає, також і мінімальні орендні платежі, під якими маються на увазі платежі, які підлягають сплаті орендарем на користь орендодавця протягом терміну оренди (за вирахуванням вартості послуг і податків, які підлягають сплаті орендодавцю, і передбаченої орендної плати).

Гарантована ліквідаційна вартість - це частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем (або пов'язаною з ним стороною) орендодавцю.

Орендна ставка відсотка (дисконт) - це ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів і не гарантованої ліквідаційної вартості рівна справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок терміну оренди.

П(С)БО 14 «Оренда» не охоплює всіх операцій, що виникають при оренді необоротних активів, пов'язаних з відносинами між орендарем і орендодавцем. Тому при здійсненні операцій на практиці потрібно користуватися не тільки П(С)БО 14 «Оренда», але також П(С)БО 15 «Доход» і П(С)БО 16 «Витрати», фактично розділяючи ці операції на частини: орендні, кредитні, розрахункові та ін.

Структура купівлі-продажу активів із залученням позикових коштів (кредитів) і страхування майна приведена на рисунку 2.3.

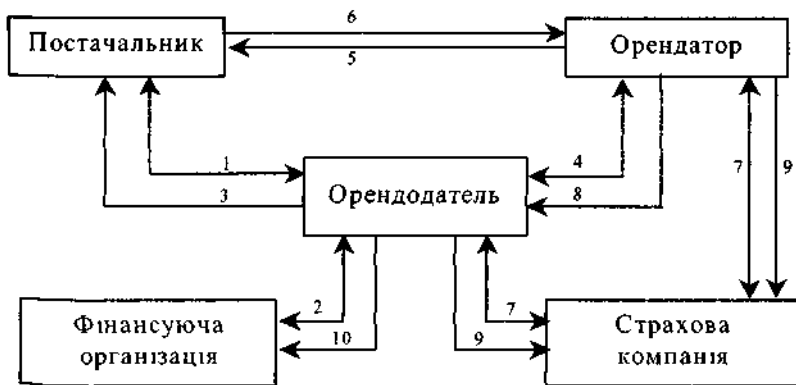


Рис.2.3. Структура купівлі-продажу активів із залученням позикових засобів (кредитів) і страхування майна

Операція 1 - договір купівлі-продажу активів між орендодавцем і постачальником;

Операція 2 - кредитний договір між орендодавцем і фінансуючим банком;

Операція 3 - орендодавець оплачує постачальнику грошові кошти за устаткування згідно з угодою купівлі-продажу (операція 1);

Операція 4 - договір оренди, згідно якому орендодавець здає в оренду устаткування (майно);

Операція 5 - орендар згідно з угодою оренди з орендодавцем представляє постачальнику свої відвантажувальні реквізити;

Операція 6 - постачальник, згідно з угодою оренди з орендодавцем, поставляє устаткування (майно) орендарю;

Операція 7 - договір страхування устаткування (майна) між орендодавцем і страховою компанією, орендарем і страховою компанією (при операційній оренді страхування здійснює орендодавець, а при фінансовій оренді - орендар);

Операція 8 - орендар, згідно з угодою оренди, оплачує орендодавцю орендні платежі;

Операція 9 - орендодавець або орендар (залежно від виду оренди) оплачують страховій компанії страхові внески згідно з угодою;

Операція 10 - орендодавець, згідно з кредитною угодою, проводить фінансуючому банку оплату за кредит.

6.9.3 Облік фінансової оренди у орендаря

Орендар відображає в бухгалтерському обліку отриманий у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за щонайбільшою на початок терміну оренди оцінкою – справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і вартістю об'єкта, за якою він відображається в бухгалтерському обліку орендаря на початку терміну оренди, є фінансовими витрата-

ми орендаря і відображається в обліку і звітності тільки в сумі, яка відноситься до даного звітного періоду.

Розподіл фінансових витрат між звітними періодами протягом терміну оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок зобов'язань на початок року, а якщо в орендній угоді вона не вказана, то із застосуванням ставки відсотка на можливі позики орендарів.

Витрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію та ін.), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які спочатку очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, які включаються у вартість об'єкта фінансової оренди.

Витрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізацію, добудову, дообладнання, реконструкцію та ін.), що не приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які спочатку очікувалися від його використання, включаються до складу відповідних поточних витрат.

Амортизація нараховується протягом всього терміну очікуваного використання активу орендарем.

Метод нарахування амортизації об'єкту визначається орендарем на підставі П(С)БО 7 «Основні засоби» і П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Періодом очікуваного використання об'єкту є термін корисного використання (якщо угодою не передбачений перехід права власності до орендаря) або більш короткий з двох періодів: термін оренди або термін корисного використання об'єкта (якщо перехід права власності до орендаря по закінченню терміну оренди не передбачений).

6.9.4. Облік фінансової оренди у орендодавця

При фінансовій оренді об'єкт, переданий у фінансову оренду, відображається на балансі орендодавця як дебіторська заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за мінусом фінансового доходу.

ду. Одночасно залишкова вартість об'єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця з відображення у складі інших витрат.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів, негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди і нинішньою вартістю вказаної суми, яка визначена за орендною ставкою відсотка, є фінансовим доходом орендодавця.

Розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом терміну оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок дебіторської заборгованості орендаря на початок звітного періоду.

Якщо орендодавцем є виробник об'єкту фінансової оренди, то дебіторська заборгованість орендаря відображається як сума визнаного доходу (виручки) від реалізації готової продукції і нинішньої негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди одночасно з визнанням доходу (виручки) від реалізації готової продукції.

Доход виробника від реалізації об'єкта фінансової оренди признається у розмірі якнайменшої з двох оцінок: справедливої вартості цього об'єкта або нинішньої вартості мінімальних орендних платежів, обчисленої по ринковій ставці відсотка.

Первісні прямі витрати списуються за рахунок доходу на початок терміну оренди, оскільки вони в основному пов'язані з отриманням прибутку від реалізації.

6.9.5. Облік операційної оренди у орендаря і орендодавця

При операційній оренді у орендаря об'єкт оренди відображається в обліку на позабалансовому рахунку по вартості, вказаній в угоді на оренду.

Належна за користування об'єктом оренди плата у орендаря облічується як інші операційні витрати відповідного звітного періоду з урахуванням способу отримання економічних вигод, зв'язаних з використанням цього об'єкту.

Витрати орендаря на поліпшення об'єкта оренди (модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію та ін.), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які спочатку очікувалися від його використання, включається до складу відповідних поточних витрат.

Амортизація орендарем не нараховується протягом всього терміну очікуваного використання активу в операційній оренді.

Варгість і нарахування амортизації об'єкта операційної оренди відображається орендодавцем.

Доход від операційної оренди у орендодавця визнається іншим операційним доходом відповідного звітного періоду.

Витрати орендодавця при операційній оренді визнаються іншими операційними витратами того звітного періоду, в якому вони мали місце, це юридичні послуги, комісійні винагороди.

Орендар основних засобів на суму орендної плати складає бухгалтерські записи за дебетом рахунку 23 «Виробництво» і кредитом рахунку 6852 «Розрахунки з орендодавцями». Перелік орендної плати відображається записом за дебетом рахунку 6852 в кореспонденції з кредитом рахунку 31 «Рахунки в банках».

Аналітичний облік витрат за зданими в оренду основними засобами ведуть в розрізі груп основних засобів: трактори, комбайни, нежилі приміщення в житлових будинках, складські приміщення, інші основні засоби.

Орендовані основні засоби в процесі експлуатації піддають капітальному ремонту, який залежно від умов договору може бути виконаний за рахунок засобів, як орендодавця, так і орендаря. В першому випадку облік капітального ремонту орендодавець веде в звичайному порядку, в другому – загальну суму витрат на нього рівномірно розподіляють між звітними місяцями терміну оренди, виключивши таким чином коливання собівартості продукції у зв'язку з виконанням капітального ремонту.

По закінченні терміну операційної оренди об'єкти основних засобів повертаються орендодавцю. Повернення оформляється Актом приймання-передачі основних засобів, на підставі якого бухгалтерія орендаря відображає дану операцію як зменшення на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи».

6.10. Порядок нарахування зносу (амортизації) необоротних активів

6.10.1. Загальні положення

В П(С)БО 7 «Основні засоби» визначені терміни, вживані при нарахуванні амортизації і зносу і які мають наступні значення:

Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом терміну їх корисного використання (експлуатації).

Вартість, яка амортизується – первинна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Знос необоротних активів в вартісному виразі рівний сумі нарахованої амортизації об'єктів необоротних активів з початку їх корисного використання.

Об'єктом амортизації є основні засоби, окрім землі. Отже, амортизація нараховується на кожний конкретний об'єкт основних засобів протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і припиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання і консервації.

Переоцінена вартість - вартість необоротних активів після їхньої переоцінки.

Термін корисного використання (експлуатації) - очікуваний період часу, в період якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством, причому цей термін може переглядатися у разі зміни очікуваної економічної вигоди від його використання.

6.10.2. Методи нарахування амортизації

Існують методи нарахування амортизації, які з 01.07.2000г. згідно п.26 П(С)БО 7 вибираються підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від їх використання. Якщо очікуваний спосіб отримання економічних вигод міняється, може бути вибраний інший метод нарахування амортизації.

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

➤ *прямолінійного*, за яким річна сума амортизації визначається розподілом амортизаційної вартості на очікуваний період часу користування об'єкта основних засобів;

➤ *зменшення залишкової вартості*, за яким річна сума амортизації визначається як умноження залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первинної вартості на дату начала нарахування амортизації і річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею і результатом кореня степені від кількості років корисного використання об'єкта з результату від розподілу ліквідаційної вартості об'єкта на його первинну вартість;

➤ *прискореного зменшення залишкової вартості*, за яким річна сума амортизації визначається як умноження залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первинної вартості на дату початку нарахування амортизації і річної норми амортизації, яка обчислюється виходячи з терміну корисного використання об'єкта, і подвоюється;

➤ *кумулятивного методу*, за яким річна сума амортизації визначається як умноження вартості, що амортизується, і кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується розподілом кількості років, що залишаються до кінця очікуваного терміну використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

➤ *виробничого методу*, за яким місячна сума амортизації визначається як умноження фактичного місячного об'єму про-

дукції (робіт, послуг) і виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється розподілом амортизаційної вартості на загальний об'єм продукції (робіт, послуг), який підприємство чекає виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Методи нарахування амортизації можна умовно поділити на два види:

- методи амортизації, які базуються на тривалості використання основних фондів (прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний);

- метод амортизації, який базуються на кількості одиниць, отриманих від використання об'єкта основних фондів (виробничий).

При використанні прямолінійного методу вартість об'єкта основних фондів списується рівними частинами на протязі всього періоду його експлуатації. Річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів:

$$A = V_2 / T ,$$

де: A – сума амортизаційних відрахувань, грн.;

V_2 – вартість об'єкта, що амортизується (первісна вартість – залишкова), грн.;

T – очікуваний строк використання об'єкта.

Перевагою цього метода є простота використання.

Цей метод амортизації застосовується по відношенню до об'єктів використання яких залежить в основному від строку їх використання, а інтенсивність експлуатації основних засобів залишається незмінною. До таких об'єктів відносяться будівлі, споруди, меблі тощо.

Недоліком цього методу є те, що при його використанні не враховується моральний знос і він не дозволяє відобразити зміну інтенсивності використання основних фондів.

Суть метода зменшення залишкової вартості полягає в визначенні річної суми амортизації виходячи із залишкової вартос-

ті такого об'єкта на початок звітнього року або із первісної вартості, за введеними в продовж року об'єктами. Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації:

$$A = B_0 \times H_a$$

де A – сума амортизаційних відрахувань, грн.;

B_0 – залишкова вартість об'єкта основних фондів, грн.;

H_a – річна норма амортизації (в частках).

Річна норма амортизації обчислюється за такою формулою:

$$H_a = 1 - (B_n / B_0)^{1/n}$$

де n – строк корисного використання об'єкта основних фондів, років;

B_n – ліквідаційна вартість об'єкта основних фондів, яка визначається підприємством самостійно, грн.;

B_0 – первісна вартість об'єкта основних фондів, грн.

Використання цього метода передбачає обов'язкову наявність ліквідаційної вартості, яка необхідна для розрахунку норми амортизації.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості є різновидом попереднього метода. За цим методом річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється.

Для визначення формули розрахунку норми амортизації проведемо деякі перетворення.

$$H_a = A / B_0$$

Амортизаційні відрахування в свою чергу розраховуються за формулою:

$$A = B_0 / T$$

Поєднавши ці дві формули до одної та помноживши на два – отримаємо:

$$H_a = 2 \times (B_a / T) / B_a$$

Після перетворення дроби за правилами математики отримаємо:

$$H_a = 2 / T$$

Цей метод нарахування амортизації, не передбачає обов'язкової "наявності" ліквідаційної вартості об'єкта основних фондів. При цьому сума амортизації останнього року розраховується таким чином, щоб залишкова вартість об'єкта в кінці періоду його експлуатації була не менше, ліквідаційної вартості.

При кумулятивному методі річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта.

$$A = (B_n - B_a) \times K_k$$

де: K_k – кумулятивний коефіцієнт.

Кумулятивний коефіцієнт розраховується за формулою:

$$K_k = K_p / C_p$$

де K_p – кількість років, які залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних фондів;

C_p – сума числа років корисного використання основних фондів.

Сума чисел років – це результат сумування порядкових номерів тих років, на протязі яких функціонує об'єкт. Наприклад якщо строк служби верстата складає 4 роки, то сума років використання об'єкта основних фондів складає $1+2+3+4=10$. В цьому випадку кумулятивний коефіцієнт складає: в 1-й рік – $4/10$, в 2-й рік – $3/10$, в 3-й – $2/10$, в 4-й – $1/10$.

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

$$C_p = ((T + 1) \times T) / 2 ,$$

де: N – строк корисного використання об'єкта основних фондів, років.

Ефект від використання цього метода такий же, як і при використанні метода зменшення залишкової вартості – в перші роки експлуатації списується основна частина первісної вартості, але досягається це не за рахунок того, що в наступні роки зменшується база для нарахування амортизації, а за рахунок зменшення норми амортизації. Однак зменшення залишкової вартості відбувається повільніше і може бути зображено прямою лінією, а не складними кривими, як при методах зменшення залишкової вартості. По закінченні останнього строку корисної експлуатації об'єкта його залишкова вартість дорівнює ліквідаційній.

При виробничому методі місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Норму амортизації за цим методом можна розрахувати за формулою:

$$H_a = (B_n - B_n) / O_n ,$$

де O_n – очікуваний обсяг виробництва з використанням цього устаткування.

Перевагою цього метода є те, що він забезпечує максимально рівномірне розподілення амортизаційної вартості на вироблену продукцію. Однак використання цього метода обмежене. Він застосовується перед усім для амортизації основного технологічного устаткування (машин, верстатів), за якими може бути визначений випуск продукції (обсяг робіт, послуг). Основним недоліком цього метода є те, що деяких випадках важко визначити сумарну виробітку об'єкта

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за прямолінійним і виробничим методами. Амортизація

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

Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Метод амортизації об'єкта основних засобів переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Капітальні вкладення є джерелом як простого, так і розширеного відтворення основних фондів, спрямовуються на будівництво нових об'єктів, розширення, технічне переозброєння та реконструкцію діючих підприємств.

Окрім нового будівництва та розширення підприємства проводять різного роду поліпшення основних фондів. До поліпшення основних фондів можна віднести технічне переозброєння, реконструкцію, модернізацію, капітальний, поточний та інші види робіт, які дозволяють покращити їх техніко-економічні показники, екологію, конкуренто-спроможність продукції, причому з меншими витратами та при скороченні строків будівництва в порівнянні з будівництвом нових підприємств.

Питання про вибір джерел фінансових ресурсів на відтворення основних фондів вирішується з урахуванням багатьох факторів: вартості залучаємого капіталу; ефективності віддачі від нього; співвідношення власного та залученого капіталу; ступеня ризику різних джерел фінансування; економічних інтересів інвесторів і кредиторів.

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

Встановлено нові норми амортизації в відсотках к балансовій вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду в наступних розмірах (із розрахунку на податковий рік): група 1 — 2,0 %, група 2 — 10,0 %, група 3 — 6,0%, група 4 – 15,0%;

Нарахування амортизації здійснюється за кожним інвентарним об'єктом основних засобів групи 1 (будівля, споруда тощо) і за сукупною балансовою вартістю відповідно групи 2 і групи 3 — незалежно від балансової вартості кожного об'єкта (верстат, машина, прилад тощо) і часу введення його в експлуатацію.

Для правильного нарахування амортизації підприємства перш за все повинні дотримуватися встановленого податковим з: конодавством порядку визначення балансової вартості групи основних фондів (а для першої групи — кожного інвентарного об'єкта) на податок звітного періоду (кварталу). Вона визначається такою формулою:

$$B(a) = B(a-1) + П(a-1) - B(a-1) - A(a-1) ,$$

де $B(a)$ - балансова вартість групи на початок звітного періоду;

$B(a-1)$ - балансова вартість групи на початок періоду, що передував звітному;

$П(a-1)$ - сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкції, модернізації та іншого поліпшення основних фондів протягом періоду, що передував звітному;

$B(a-1)$ - сума виведених з експлуатації основних фондів протягом періоду, що передував звітному;

$A(a-1)$ - сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у періоді, що передував звітному.

Нарахування амортизації новим методом починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів.

Підприємства, які мають сезонний характер виробництва, річну суму амортизації нараховують в період роботи підприємства в звітному році.

Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і зносу необоротних активів.

Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Амортизаційні відрахування проводяться до досягнення залишковою вартістю об'єкту основних засобів нульового значення.

Найпростішим і найбільш доступним методом нарахування амортизації є прямолінійний, який рекомендується підприємствам.

Нижче розглянутий порядок нарахування амортизації при застосуванні прямолінійного методу:

Приклад: Первісна вартість об'єкта основних засобів – 13000 грн., ліквідаційна вартість – 1000 грн. Передбачуваний термін корисного використання - 10 років.

Потрібно визначити амортизаційну вартість, річну суму амортизації і щомісячну суму амортизації.

Виконуючи відповідні розрахунки, одержуємо необхідні дані:

- амортизаційна вартість складає 12000 грн. (13000 грн. - 1000 грн.);*
- річна сума амортизації складає 1200 грн. (12000 грн. : 10 років);*
- щомісячна сума амортизації складає 100 грн. (1200 грн. : 12 місяців).*

Виходячи з цього можна зробити висновок, що при застосуванні прямолінійного методу нарахування амортизації амортизаційна вартість об'єкта списується рівномірно протягом всього терміну його користування (експлуатації).

При застосуванні даного методу:

- річна сума амортизації, однакова протягом всіх років експлуатації, в даному випадку рівна 12 000 грн.;*
- сума зносу нагромаджується рівномірно;*
- залишкова вартість об'єкта рівномірно зменшується до досягнення ліквідаційної вартості.*

При застосуванні прямолінійного методу нарахування амортизації використовується наступна формула:

$$A = \frac{C}{T_0},$$

де: А - сума амортизації за рік;

С - амортизаційна вартість основних засобів (за вирахуванням їх ліквідаційної вартості);

T_0 - очікуваний період користування об'єкта в експлуатації (рік).

$$A = \frac{13000 \text{ грн} - 1000 \text{ грн.}}{10 \text{ р.}} = 1200 \text{ грн.}$$

Місячна сума амортизації визначається за формулою:

$$a = \frac{A}{12},$$

де а - місячна сума амортизації;

12 - кількість місяців експлуатації в рік.

$$a = \frac{1200 \text{ грн.}}{12 \text{ міс.}} = 100 \text{ грн.}$$

Коли підприємство має сезонний характер виробництва, річна сума амортизації визначається вищезгаданим порядком, а місячна сума – залежно від кількості місяців роботи в році:

$$a = \frac{A}{6} = \frac{1200 \text{ грн.}}{6 \text{ міс.}} = 200 \text{ грн.}$$

6.10.3. Облік зносу (амортизації)

Облік нарахованого зносу (амортизації) ведеться на рахунку 13 «Знос необоротних активів», який призначений для узагальнення інформації про нараховану амортизацію і індексацію зносу необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

Рахунок 13 «Знос необоротних активів» має наступні субрахунки:

131 «Знос основних засобів»;

132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;

133 «Знос нематеріальних активів».

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

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

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

Для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації за всіма видами необоротних активів діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачений рахунок 83 «Амортизація», який має наступні субрахунки:

- 831 «Амортизація основних засобів»;
- 832 «Амортизація інших необоротних матеріальних активів»;
- 833 «Амортизація нематеріальних активів».

За дебетом вказаного рахунку відображається сума нарахованої амортизації за всіма видами необоротних активів, а за кредитом - операції зі списання нарахованої амортизації на витрати підприємства в звітному періоді.

Накопичена сума амортизаційних відрахувань на рахунок 83 «Амортизація» в кінці місяця списується на рахунки обліку витрат в кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» або за рахунками класу 9 «Витрати діяльності».

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

За час знаходження об'єктів в ремонті і простої знос (амортизацію) нараховують в загальному порядку. По бібліотечних фон-

дах, продуктивній худобі і об'єктах, переведених в установленому порядку на консервацію, знос не нараховують.

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

Аналогічно визначають суму зносу за подальші місяці.

Синтетичний облік зносу основних засобів та інших необоротних активів в сільськогосподарських підприємствах здійснюють у журналі-ордері 10.2 с.-г.

Нарахування зносу (амортизації) оформляють спеціалізованими документами:

- ф. 10.2.5 с.-г. "Розрахунок амортизаційних відрахувань основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом на початок року";

- ф.10.2.6 с.-г. "Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли та вибули";

- 10.2.7 с.-г. "Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів";

- 10.2.8 с.-г. "Відомість нарахування амортизації за методом, передбаченим податковим законодавством";

За допомогою бухгалтерських проводок суму зносу (амортизації) включають у витрати виробництва, одночасно фіксуючи перехід частини вартості засобів з основних до складу оборотних коштів.

Сума зносу підлягає списанню одночасно із списанням вартості вибулого об'єкта.

6.11. Інвентаризація основних засобів

Згідно Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом МФУ

від 11 серпня 1994 року № 69 інвентаризація основних засобів проводиться спеціально призначеною інвентаризаційною комісією не рідше одного разу на рік.

Дані інвентаризації фіксують в інвентаризаційних описах т.ф. інв-1 Інвентарний опис основних засобів або ж т.ф. інв –10 Акт інвентаризації незакінчених капітальних ремонтів основних засобів. Крім типових форм при проведенні інвентаризації на сільськогосподарських підприємствах використовуються наступні спеціалізовані форми документів:

- ф.162 – Інвентарний опис робочої худоби та продуктивних тварин, птиці і бджолосімей;
- ф.163 – Інвентаризаційний опис багаторічних насаджень;
- ф.164 – Інвентаризаційний опис розсадників;
- ф.165 – Інвентаризаційний опис незавершеного виробництва та незакінченого будівництва.

Об'єкти, подальша експлуатація яких недоцільна, указують в окремих інвентаризаційних описах.

Приведені в описах дані звіряють з показниками бухгалтерського обліку, після чого по позиціях, що мають розбіжності, бухгалтерія складає Зрівняльні відомості результатів інвентаризації основних засобів, т.ф. інв-18.

У разі надлишків основних засобів або їхньої нестачі інвентаризаційна комісія приймає такі рішення:

- при виявленні надлишків - оприбутковувати їх за оціночною вартістю при цьому віднімають суму зносу;
- при виявленні нестачі майна - списати з балансу і віднести на винних осіб, якщо такі є.

При проведенні інвентаризації основних засобів обов'язковій перевірці підлягає не тільки наявність самих об'єктів основних засобів, але і технічну документацію на них, наприклад, технічний паспорт та ін. Необхідно перевіряти власні основні засоби і ті, які прийняті або здані в оренду, на зберігання або в тимчасове використання. Відповідно до пункту 3 Інструкції № 69 інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих

об'єктів може проводитися один раз в три роки, а бібліотечні фонди - один раз в п'ять років.

Інвентаризацію нерухомих об'єктів основних засобів можна проводити один раз в три роки, але можливі випадки, коли її проведення є обов'язковим і в інші терміни, а саме: при передачі основних засобів підприємства в оренду, при продажу, у разі реорганізації підприємства, при зміні матеріально відповідальної особи, виявленні фактів розкрадання, зловживань, псування об'єктів, а також у разі стихійного лиха, аварії та при інших форс-мажорних обставинах.

Порядок відображення операцій при нестачі основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку за двома варіантами розглянемо у таблиці 2.18.

Таблиця 2.18

Бухгалтерські проводки з обліку нестачі основних засобів, виявлених при інвентаризації

Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
	дебет	кредит
А	1	2
<i>Варіант А): Зменшення вартості основних засобів, коли винна особа не встановлена</i>		
1. Зменшення вартості трансформатора на суму нарахованого зносу	131	104
2. Списання залишкової вартості трансформатора	976	104
3. Сума залишкової вартості до виявлення винних зараховується на позабалансовий рахунок	072	-
4. Відкоригований податковий кредит на суму ПДВ, що припадає на недоамортизовану частину вартості трансформатора	947	6413
5. Списана сума нестачі на фінансовий результат, з урахуванням ПДВ	791	947
6. Сума залишкової вартості віднесена на фінансові результати	793	976
<i>Варіант б): Зменшення вартості основних засобів, коли винна особа встановлена</i>		
1. Відображено зменшення вартості трансформатора на суму нарахованого зносу	131	104

А	1	2
2. Відображено списання залишкової вартості трансформатора	976	104
3. Віднесена на винних осіб залишкова вартість устаткування	375	746
4. Відкоригований податковий кредит на суму ПДВ, що приходить на недоамортизовану вартість трансформатора	375	6413
5. Сума нестачі, що підлягає сплаті до бюджету, віднесена на винну особу	375	642
6. Відшкодована недостача винною особою через касу	301	375
7. Належна до сплати сума до бюджету перерахована	642	311
8. Сума ПДВ, що належить, до сплати перерахована до бюджету	6413	311
9. Доход від відшкодування суми недостачі віднесений на фінансові результати	746	793
10. Залишкова вартість списаної недостачі віднесена на фінансові результати	793	976

Порядок визначення суми відшкодування вартості основних засобів за результатами інвентаризації розглянемо на умовному прикладі.

Приклад: В період інвентаризації виявлена нестача трансформатора, первинна вартість якого за даними обліку складає – 15 100 грн., сума нарахованого зносу – 6500 грн. Залишкова вартість трансформатора - 8600 грн.

Сума нестачі, що підлягає відшкодуванню винною особою, визначається відповідно до пункту 2 Порядку № 116 виходячи з балансової вартості трансформатора за мінусом зносу, але не нижче 50% від балансової вартості на момент встановлення факту нестачі. Сума нестачі визначається за такою формулою:

$$Pз = [(Bв - A) \times \text{інф} + \text{ПДВ}] \times 2$$

- де: Pз - сума збитку в грн.;
 Bв - первинна вартість в грн.;
 А - сума зносу (амортизація) в грн.;
 інф - загальний індекс інфляції;

ПДВ - розмір податку на додану вартість в грн.

При індексі інфляції - 1,1 сума збитку складе:

$$P_3 = [(15100 - 6500) \times 1,1 + 1892] \times 2 = 22704 \text{ грн.}$$

Таким чином сума до відшкодування матеріально відповідальною особою складає 22704 грн.

6.12. Облік капітальних інвестицій

Основні засоби підприємств поповнюються шляхом капітальних вкладень (довгострокових інвестицій) у формі нового будівництва, реконструкції діючих підприємств, розширення і технічного переозброєння об'єктів, модернізації пересувного складу, придбання за плату будівель, устаткування, транспортних засобів, земельних ділянок і об'єктів природокористування.

Джерелами фінансування капітальних вкладень (довгострокових інвестицій) є: власні кошти підприємств, прибуток, що залишається у розпорядженні підприємства, і запозичені кошти у вигляді кредитів банку, позикових коштів інших підприємств, кошти ділової участі в будівництві, бюджетні кошти, кошти позабюджетних фондів та ін.

Капітальні вкладення підприємства, що є забудовником, обліковуються за фактичними витратами, що включають кошторисну (договірну) вартість прийнятих від підрядника будівельно-монтажних робіт, витрати у вигляді компенсацій і пільг, відшкодованих їм понад кошторисну вартість, та інші витрати, здійснювані самим забудовником. При підрядному способі ведення робіт обсяг будівельно-монтажних робіт, які прийняті від підрядників на підставі щомісячних довідок форми № 3 «Довідка про вартість виконаних будівельних робіт», до моменту здачі об'єкта в експлуатацію забудовник обліковує як незавершені капітальні вкладення.

При виконанні робіт господарським способом витратами є фактичні витрати забудовника.

Для обліку витрат на капітальні вкладення (як закінчені, так і незакінчені) забудовники застосовують рахунок 15 «Капітальні інвестиції», який має наступні субрахунки:

151 «Капітальне будівництво»;

152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;

153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»;

154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;

155 «Формування основного стада».

За дебетом цього рахунку відображають збільшення понесених витрат на будівництво, придбання, виготовлення або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, а за кредитом – введення в дію, введення в експлуатацію придбаних матеріальних і нематеріальних активів та ін.

На субрахунку 151 «Капітальне будівництво» відображаються витрати на будівництво, здійснюване як господарським, так і підрядним способом. На цьому субрахунку ведеться також облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва.

Субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», який призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких потім ведеться на рахунку 10 «Основні засоби» (окрім об'єктів будівництва і основного стада).

На субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» відображаються витрати на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

На субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» відображаються витрати на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких в подальшому ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи».

На субрахунку 155 «Формування основного стада» обліковуються витрати на формування основного стада робочої і продуктивної худоби (окрім молодняка тварин та тварин на вирощуванні та відгодівлі, рах. 21).

Кошти, які забудовник отримав від пайовиків для пайової участі в будівництві об'єкта, відображаються по дебету рахунків грошових коштів, запасів і по кредиту рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Після оформлення документів про право власності об'єкта і приймально-передавального акту забудовник на відповідну вартість робить запис по дебету рахунку 48 в кореспонденції з кредитом рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів».

Зарахування на баланс власної частки збудованого об'єкта відображається за дебетом рахунку 10 «Основні засоби» і кредитом рахунку 151 «Капітальне будівництво». Якщо власна частка збудованих об'єктів (квартири, нежилі приміщення) призначена пайовиком для продажу, то її зарахування на баланс пайовика відображається за дебетом рахунку 28 «Товари» і кредитом рахунку 151.

Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, нематеріальних активів, а також за окремими об'єктами капітальних вкладень.

Питання для самоперевірки

- 1. Класифікація основних засобів.*
- 2. Облік основних засобів.*
- 3. Порядок оцінки основних засобів і їхня індексація.*
- 4. Порядок обліку надходження основних засобів.*
- 5. Переоцінка необоротних активів.*
- 6. Облік надходження і користування інвестицій капіталів.*
- 7. Облік нематеріальних активів.*
- 8. Класифікація ремонтів і облік витрат пов'язаних з експлуатацією і поліпшенням основних засобів.*
- 9. Порядок обліку вибуття основних засобів.*
- 10. Порядок обліку орендованих необоротних активів.*
- 11. Порядок обліку нарахування зносу (амортизації) основних засобів.*
- 12. Порядок проведення інвентаризації основних засобів.*

Тема 7. Облік інших необоротних матеріальних активів

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

За дебетом рахунку 11 відображається надходження інших необоротних матеріальних активів на підприємство; сума витрат, пов'язана з поліпшенням об'єкта (реконструкція, модернізація), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів в кореспонденції з кредитом рахунку 15 "Капітальні інвестиції".

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

Рахунок 11 "Інші необоротні матеріальні активи" має такі субрахунки (табл. 2.19):

Таблиця 2.19

Перелік рахунків другого порядку до рахунку 11 "Інші необоротні активи"

111	"Бібліотечні фонди"
112	"Малоцінні необоротні матеріальні активи" (швидкозношувані предмети, спецодяг і спецвзуття, постільна білизна
113	"Тимчасові (нетитульні) споруди"
114	"Природні ресурси"
115	"Інвентарна тара"
116	"Предмети прокату"
117	"Інші необоротні матеріальні активи".

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Для відображення зносу інших необоротних матеріальних активів передбачений субрахунок 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів".

Аналітичний облік зносу інших матеріальних необоротних активів ведеться за кожним об'єктом.

Для узагальнення інформації про суму нарахованої в звітному періоді амортизації за іншими необоротними матеріальними активами в бухгалтерському обліку передбачений рахунок 83 "Амортизація", субрахунок 832 "Амортизація інших необоротних матеріальних активів".

За дебетом вказаного субрахунку відображається сума нарахованої амортизації, а за кредитом - операції з включення нарахованої амортизації у витрати підприємства в звітному періоді в кореспонденції з рахунками 23 "Виробництво", 91 "Загально-виробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати" і 93 "Витрати на збут".

Синтетичний облік інших необоротних активів ведеться у Журнали-ордері ф. 13 с.-г. в структурі якого є окрема таблиця з аналітичного обліку – "Аналітичні дані до розрахунків".

Питання для самоперевірки

1. Що представляють собою інші необоротні матеріальні активи?

2. На яких рахунках і субрахунках обліковуються інші необоротні матеріальні активи?

3. Порядок нарахування амортизації на інші необоротні матеріальні активи та її списання на виробництво.

Тема 8. Облік нематеріальних активів

8.1. Загальні положення

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

Згідно даного положення до *нематеріальних активів* відносять немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) і утримуються підприємством з метою використання в обігу протягом періоду більше одного року (або одного операційного ци-

клу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб або надання в оренду іншим особам.

Для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух нематеріальних активів призначений рахунок 12 "Нематеріальні активи".

Рахунок 12 "Нематеріальні активи" має такі субрахунки:

- 121 "Права користування природними ресурсами"
- 122 "Права користування майном"
- 123 "Права на знаки для товарів і послуг"
- 124 "Права на об'єкти промислової власності"
- 125 "Авторські та суміжні з ними права"
- 126 "Гудвіл"
- 127 "Інші нематеріальні активи"

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

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

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

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

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

На субрахунок 126 "Гудвіл" ведеться облік гудвіла (перевищення вартості придбання над часткою покупця в справедливій вартості придбання ідентифікованих активів і зобов'язань на дату придбання).

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

8.2. Особливості обліку нематеріальних активів

Придбані або отримані нематеріальні активи відображаються в балансі, якщо існує вірогідність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Нематеріальні активи, отримані в результаті розробки, потрібно відображати в балансі за умови, якщо підприємство має:

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

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

Якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням або створенням, визнаються витратами того звітного періоду, на протязі якого вони були здійснені.

Не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

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

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

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю та відображаються в Балансі ф. 1 у першому розділі активу "Необоротні активи". В підсумок балансу включається залишкова вартість об'єкта нема-

теріальних активів, яка визначається як різниця між його первісною вартістю і нарахованою сумою зносу.

Первісна вартість складається з цни (вартості) придбання (окрім отриманих торгових знижок), митного збору, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням такого нематеріального активу і доведенням його до стану, в якому він придатний до використання за призначенням.

Витрати на сплату відсотків за кредит не включаються в первісну вартість нематеріальних активів, набутих (створених) повністю або частково за рахунок кредиту банку, і відносяться на витрати поточного періоду.

Якщо нематеріальні активи отримані в результаті обміну на подібний об'єкт, то первісна вартість рівна залишковій вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість з включенням різниці у фінансові результати (витрати) звітного періоду.

Первісна вартість нематеріального активу, набутого в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, рівна справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеною) на суму грошових коштів, яка була передана (отримана) при обміні.

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

Первісною вартістю нематеріальних активів, які внесені до Статутного капіталу підприємства, визнається погоджена Протоколом зборів засновників їх справедлива вартість.

Нематеріальні активи, які отримані в результаті об'єднання підприємств, оцінюються за їх справедливою вартістю.

Первісна вартість нематеріального активу, створеного на підприємстві, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу і приведенням його в придатність до використання за призначенням.

У разі придбання підприємством декількох об'єктів нематеріальних активів первісна вартість кожного з них визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно справедливої вартості кожного з об'єктів.

Згідно П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" передбачені випадки збільшення первісної вартості нематеріальних активів, яка відбувається за рахунок:

- здійснення витрат, пов'язаних з удосконаленням таких нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей і терміну використання, які будуть сприяти збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод;

- проведення дооцінки балансової вартості нематеріальних активів.

Витрати, які здійснюються для підтримки об'єктів нематеріальних активів в придатному для використання стану і отримання певних економічних вигод від їх використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

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

Надходження нематеріального активу оформляється документом, що містить його докладний опис, указується термін і порядок використання, метод розрахунку амортизації. Нематеріальні активи списуються з балансу у разі його вибуття або в результаті продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством в майбутньому економічних вигод від його використання.

Фінансовий результат від вибуття об'єкта нематеріального активу визначається як різниця між доходом від вибуття і залишковою вартістю об'єкта.

Згідно Закону "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" підставою для відображення активів в бухгал-

терському обліку і фінансовій звітності є первинні документи. Документальне оформлення руху матеріальних активів здійснюється на підставі документів:

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

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

Аналітичний облік нематеріальних активів здійснюється за видами і окремими об'єктами нематеріальних активів. Аналітичний облік наявності і руху нематеріальних активів та їх зносу ведеться у ф. "Відомість обліку нематеріальних активів, нарахованої амортизації (зносу)".

Синтетичний облік нематеріальних активів ведеться у Журналі-ордері ф. 13 с.-г. в структурі якого є окрема таблиця з аналітичного обліку – "Аналітичні дані до розрахунків".

8.3. Порядок нарахування зносу (амортизації) нематеріальних активів

Нарахування амортизації нематеріальних активів відповідно до вимог П(С)БО 8 здійснюється протягом терміну їх корисного використання. Цей термін встановлюється підприємством самостійно, але не може бути більшим від 20 років.

Під час розрахунків вартості нематеріальних активів, що амортизується, їх ліквідаційна вартість прирівнюється до нуля, окрім випадків:

➤ коли існує безвідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта в кінці терміну його корисного використання;

➤ коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок буде існувати в кінці терміну корисного використання цього об'єкта.

Питання для самоперевірки

1. Що відноситься до нематеріальних активів?
2. Де ведеться облік нематеріальних активів?
3. Порядок обліку придбання та списання нематеріальних активів.
4. Порядок нарахування зносу (амортизації) нематеріальних активів.

Таблиця 2.20

Типові бухгалтерські проводки з обліку основних засобів, інших необоротних активів і нематеріальних активів

Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
	дебет	кредит
А	1	2
А. Облік надходження необоротних активів		
<i>1) Придбання необоротних засобів, що вимагають монтажу</i>		
1. Оприбуткований на склад придбаний токарний верстат (без ПДВ), що вимагає монтажу	205	631
2. Визначений податковий кредит з ПДВ (за наявності податкової накладної)	641	631
3. Проведена оплата рахунку заводу - виробнику з урахуванням ПДВ	631	311
4. Відображені витрати, пов'язані з доставкою токарного верстата залученим транспортом	152	631
5. Визначений податковий кредит з ПДВ	641	631
6. Переданий токарний верстат зі складу в майстерню для монтажу	152	205
7. Відображена вартість монтажних робіт, виконаних підрядником (без ПДВ)	152	631
8. Відображена сума податкового кредиту з ПДВ (за наявності податкової накладної)	641	631
9. Проведена оплата рахунку підрядчика згідно акту виконаних робіт з урахуванням ПДВ	631	311
10. Введений в експлуатацію токарний верстат згідно акту (ф. №2)	104	152

Продовження таблиці 2.20

A	1	2
11. Придбана тара у постачальника	115	631
12. Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	631
13. Придбане право на користування товарним знаком у закордонній фірмі	123	632
<i>2) Придбання необоротних засобів, які були в експлуатації</i>		
1. Проведена передплата за придбану будівлю, які були в експлуатації (з урахуванням ПДВ)	631	311
2. Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	644
3. Оприбуткована придбана будівля за вартістю купівлі згідно з Актом прийому-передачі	152	631
4. Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	644	631
5. Списані будівельні матеріали на підготовку будівлі до введення в експлуатацію	152	205
6. Нархована оплата праці членам ремонтної бригади	152	661
8. Введена в експлуатацію будівля, згідно Акту ф.2	103	152
9. Знос придбаної будівлі згідно рахунку продавця	103	131
<i>3) Оприбутковані на баланс безоплатно отримані необоротні засоби</i>		
1. Первісна вартість безоплатно отриманого комп'ютера	104	424
2. Сума зносу комп'ютера отриманого безоплатно	424	131
3. Отримане безоплатно програмне забезпечення	127	424
4. Відображені витрати з доставки безоплатно отриманих необоротних активів	92	631
<i>4) Відображення операцій з будівництва будівлі власними силами</i>		
1. Сплачена сума за розробку проектно-кошторисної документації об'єкта будівництва	631	311
2. Відображені розрахунки з податкового кредиту з ПДВ (за наявності податкової накладної)	641	631
3. Сплачена вартість послуг з оформлення документів за відведення землі (з ПДВ)	631	311
4. Відображені розрахунки з податкового кредиту з ПДВ (за наявності податкової накладної)	641	644
5. Списані витрати на виконані роботи: - проектні (без ПДВ)	151	631

Продовження таблиці 2.20

А	1	2
- з відведення землі (без ПДВ)	151	631
6. Відображений податковий кредит з ПДВ	644	631
7. Проведена передоплата згідно рахунку за будівельні матеріали (з ПДВ)	371	311
8. Відображені розрахунки з податкового кредиту	6413	644
9. Оприбутковані будівельні матеріали (без ПДВ)	205	631
10. Відображений податковий кредит з ПДВ	644	631
11. Нарахований збір на заробітну плату:		
- до Пенсійного фонду	151	651
- до фонду соціального страхування	151	652
- на обов'язкове соціальне страхування, на випадок безробіття	151	653
- на соціально страхування від нещасного випадку	151	654
12. Проведений взаємозалік з оплати за отримані будівельні матеріали	631	371
13. Списані зі складу будівельні матеріали на будівництво:		
- основного об'єкта	151	205
- тимчасової споруди	153	205
14. Оприбутковано на склад частини устаткування, що вимагає монтажу (без ПДВ)	205	631
15. Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	6413	631
16. Проведена оплата отриманого устаткування з урахуванням ПДВ	631	311
17. Списано зі складу устаткування, що вимагає монтажу	151	205
18. Відображена вартість монтажних робіт, що виконуються підрядним способом (без ПДВ)	151	631
19. Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	6413	631
20. Проведена оплата вартості монтажних робіт з урахуванням ПДВ	631	311
21. Відображено списання МШП на будівництво	151	22
22. Відображено введення в експлуатацію об'єкта згідно Акту ф.2.	103	151
<i>5) Переоцінка необоротних активів</i>		
1. Відображено збільшення балансової вартості основних засобів на суму проведеної переоцінки	10	423

А	1	2
2. Збільшення суми зносу основних засобів в результаті проведеної переоцінки	423	131
3. Збільшена справедлива вартість права на користування природними ресурсами	121	423
Б. Облік нарахування зносу (амортизації) основних засобів		
1. Нарахування зносу (амортизації) необоротних активів з використанням рахунків класу 8	83	13
2. Нарахування зносу (амортизації) необоротних активів, якщо рахунки класу 8 не використовують:		
а) об'єктів виробничого призначення	23, 91	13
б) об'єктів загальногосподарського призначення	92	13
в) об'єктів, що забезпечують збут продукції	93	13
г) об'єктів, що використовуються для виконання науково-дослідних розробок	94	13
В. Облік ремонтів основних засобів		
<i>1) При виконанні робіт підрядними організаціями</i>		
1. Відображена оплата підрядчику авансу в сумі, визначеною договором	371	311
2. Відображені витрати з виконаного ремонту основних засобів, що підлягають оплаті підрядній організації		
- за договірною вартістю	23	631
- на суму податкового кредиту з ПДВ	641	631
3. Відображений взаємозалік в розрахунках за виданими авансами	631	371
<i>2) При виконанні робіт господарським способом.</i>		
1. Витрати на ремонт основних засобів.		
- фактична собівартість витрачених матеріалів	23	201
- те ж, запасних частин	23	207
- нарахована заробітна плата робочим за виконані роботи по ремонту	23	661
- нарахований збір на заробітну плату.		
а) до Пенсійного фонду	23	651
б) до фонду соціального страхування	23	652
в) на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття	23	653
г) на соціальне страхування від нещасних випадків	23	654

А	1	2
Г. Облік вибуття необоротних активів		
<i>1) Реалізація необоротних засобів</i>		
1. Списання залишкової вартості реалізованих основних засобів	972	10
2. Списання нарахованої суми зносу	131	10
3. Виручка від реалізації основних засобів, що підлягає отриманню з покупців	377	742
4. Визначена сума податкового зобов'язання з ПДВ, від реалізації основних засобів	742	641
5. Зарахування на поточний рахунок грошових коштів, що надійшли від покупця	31	377
6. Списаний доход від реалізації основних засобів на фінансові результати	742	793
7. Одночасно сума витрат списується на фінансовий результат	791	976
<i>2) Безоплатна передача основних засобів</i>		
1. Безоплатна передача основних засобів:		
- за залишковою вартістю	976	10
- списання суми нарахованого зносу	131	10
- на суму, вказану в первинних документах	377	10
2. Нарахування податкового зобов'язання з ПДВ	976	641
3. Списані затрати на фінансові результати:		
- списана залишкова вартість	793	976
- списано податкове зобов'язання з ПДВ	793	976
4. Відображене списання на збитки вартості об'єкта при передачі безоплатно	442	793
Д. Облік нематеріальних активів		
1. Придбані нематеріальні активи на умовах передоплати (без ПДВ)	154	631
2. Відображений податковий кредит з ПДВ	641	631
3. Зарахований придбаний об'єкт до складу нематеріальних активів	12	154
4. Зараховане до складу нематеріальних активів програмне забезпечення створене власними силами	12	154
5. Оприбутковані безкоштовно отримані нематеріальні активи	12	424
6. Внесені до статутного капіталу нематеріальні активи	12	46

Тема 9. Облік запасів

9.1. Загальні положення

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» визначаються методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття їх у фінансовій звітності.

Згідно визначення п.4 П(С)БО 9 “Запаси” *запаси* – це активи які: утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

При цьому п.5 зазначається, що запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- сировину, основні і допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування адміністративних потреб і витрат на збут;
- незавершене виробництво у вигляді незакінченого виробничого циклу, по якому підприємством ще не визнаний доход;
- готову продукцію, яка виготовлена на підприємстві і призначена для продажу;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, які набуті (отримані) та призначені для подальшого продажу;
- малоцінні оборотні та швидкозношувані предмети, які використовуються протягом не більше одного року або операційного циклу, якщо він більше одного року;
- молодняк тварин і тварин на відгодівлі, продукцію сільського і лісового господарства.

Для відображення кількісного обліку запасів на складі використовують натуральні вимірники, які характеризують кількість, об'єм і вагу запасів (штуки, комплекти, метри, метри кубічні, метри квадратні, літри, кілограми, центнери, тонни та ін.)

Для узагальнення інформації з обліку однорідних запасів застосовуються умовно-натуральні вимірники. Кількість таких запасів за видами перераховується за допомогою певних коефіцієнтів в умовні показники - умовна вага, умовна продукція, умовні тоно-кілометри та ін. Коефіцієнт співвідношення визначається залежно від вмісту корисної речовини в запасах (продукції), або ж за іншою методикою. Прикладом може бути переведення урожаю в умовне зерно при калькулюванні, вимірювання кількості молока в умовних жиродомішках, виготовленого соку – в умовних банках та ін.

Показником, що узагальнює облік наявності і руху запасів, виконаних робіт і послуг, який використовується в бухгалтерії сільськогосподарського підприємства, є вартісний показник, який обчислюється в національній валюті - гривнях.

Діючим Планом рахунків для обліку запасів передбачені рахунки 2 класу «Запаси», які призначені для забезпечення інформації про наявність і рух належних сільськогосподарському підприємству предметів праці, для обробки чи доробки, які використовуються у процесі виробництва і для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включити до складу малоцінних і швидкозношуваних предметів.

До класу 2 «Запаси» відносяться такі рахунки:

- 20 «Виробничі запаси»
- 21 «Тварини на вирощуванні і відгодівлі»
- 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
- 23 «Виробництво»
- 24 «Брак у виробництві»
- 25 «Напівфабрикати»
- 26 «Готова продукція»
- 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»
- 28 «Товари»

Матеріальні цінності, прийняті сільськогосподарським підприємством на відповідальне зберігання, переробку (давальницька сировина), комісію, обліковуються на рахунках класу 0 «Позабалансові рахунки»

Одиницею (об'єктом) бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група.

9.2. Оцінка запасів

Запаси на сільськогосподарському підприємстві при їх придбанні, вибутті чи на дату складання балансу оцінюються різними способами.

При надходженні запаси оцінюються за первісною вартістю, порядок визначення якої залежить від каналу надходження – придбання, виготовлення, внесення до статутного капіталу, обміну чи безоплатного отримання.

Придбані запаси зараховуються на баланс підприємства за собівартістю, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, сплаченої постачальнику (продавцю) згідно з договором;

- суми сплаченої посередникам у зв'язку з пошуком і придбанням запасів (інформаційні та маркетингові послуги, послуги зв'язку тощо);

- суми ввізного мита і митних зборів;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

- транспортно-заготівельних витрат (витрат на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за навантажувально-розвантажувальні роботи і транспортування запасів всіма видами транспорту до місця їхнього використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів).

Транспортно-заготівельні витрати включаються в собівартість придбаних запасів або загальною сумою відображаються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів. Сума транспортно-заготівельних витрат, які обчислюються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між

сумою залишку запасів на кінець звітної періоду і сумою запасів, які вибули (використані, реалізовані, безкоштовно передані та ін.) за звітний місяць. Приклади розподілу транспортно-заготівельних витрат наведені в додатку до Положення (стандарту) 9 «Запаси»

► інші витрати, зокрема прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та ін.

Фактична собівартість виявляється, як правило, тільки в кінці місяця, після відображення всіх заготівельних операцій в обліку. Тому поточний облік матеріалів ведуть не за фактичною собівартістю, а за ухваленими обліковими цінами з відосбленим обліком відхилень фактичної собівартості запасів від планової.

Для того щоб в собівартість виробленої продукції витрачені сировина і матеріали були включені за фактичною собівартістю, їхні витрати на придбання в кінці місяця списують на суму відхилень від облікових цін, а після цього визначають середній відсоток відхилень від вартості матеріалів за обліковими цінами.

Формула визначення середнього відсотка відхилень така:

$$C \% = (\text{Про} + \text{О1}) \times 100 : (\text{Зн} + \text{Зп})$$

де: C % – середній відсоток відхилень;

Про – сума відхилень від облікових цін, що відноситься до залишку запасів на початок місяця;

О1 – сума відхилень за звітний місяць;

Зн – вартість залишку запасів на початок місяця;

Зп – вартість запасів, що поступили, за звітний місяць, прийнятих на облік за обліковими цінами.

Вартість витрачених на виробництво запасів за обліковими цінами множать на обчислений середній відсоток відхилень і діленням на 100 визначаємо суму відхилень, що відноситься до спожитих у виробництві запасів.

Вільний рахунок 29 можна використовувати для обліку відхилень, тоді обчислену суму відхилень списують з кредиту аналітичного рахунку 29 «Відхилення між плановою і фактичною собівартістю запасів» на дебет тих рахунків, на які протягом місяця були списані виробничі запаси (23, 80, 91, 92, 93, 943). Таким чином, в собівартість продукції (робіт, що виконуються, послуг), що вигото-

вляється, запаси включаються за фактичною собівартістю їх придбання.

Первинною вартістю запасів, що виготовляються власними силами сільськогосподарського підприємства, визнається собівартість їхнього виробництва, яка визначається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Первинною вартістю запасів, внесених до статутного капіталу підприємства, визнається, погоджена з засновниками підприємства, їхня справедлива вартість.

Первинною вартістю запасів, отриманих підприємством безкоштовно, визнається їхня справедлива вартість.

Первинна вартість запасів, набутих в обмін на подібні і неподібні запаси, рівна справедливій вартості переданих запасів в обмін.

Не включаються в первинну вартість запасів, а відносяться до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- наднормативні втрати і недостачі запасів;

- відсотки за використання позиками;

- витрати на збут;

- загальногосподарські та інші подібні витрати, безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів і приведенням їх в стан, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

При відпуску запасів на виробництво, їх продажу та іншому вибутті оцінка їх здійснюється, згідно з п.16 П(С)БО 9, за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

- середньозваженої собівартості;

- собівартості перших за часом надходження запасів (ФіФО);

- собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛіФО);

- нормативних витрат;

- ціни продажу.

Для всіх запасів, які мають однакове призначення і однакові умови використання, застосовується тільки один з наведених методів.

Запаси, які відпускаються, і послуги, які виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють один одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю.

Оцінка за середньозваженою собівартістю за кожної одиниці запасів здійснюється розподілом сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного періоду та вартості отриманих в звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця та отриманих в звітному місяці запасів. Цей метод оцінки запасів найчастіше застосовується на сільськогосподарських підприємствах.

На дату балансу запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації якщо на дату балансу їх ціна знизилася внаслідок псування, порушення термінів зберігання тощо.

9.3. Облік виробничих запасів

9.3.1. Виробничі запаси та їх класифікація

Узагальнення інформації про наявність і рух запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина і матеріали, які знаходяться в дорозі або в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари і тарних матеріалів, відходів основного виробництва та інших видів матеріальних цінностей, які призначені для використання в процесі виробництва здійснюють на синтетичному рахунку 20 «Виробничі запаси».

Рахунок 20 «Виробничі запаси» має такі субрахунки:

- 201 «Сировина і матеріали»
- 202 «Купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби»
- 203 «Паливо»
- 204 «Тара і тарні матеріали»
- 205 «Будівельні матеріали»
- 206 «Матеріали, передані на переробку»
- 207 «Запасні частини»

➤ 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»

➤ 209 «Інші матеріали»

На субрахунку 201 «Сировина і матеріали» відображаються наявність і рух сировини і основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні. Підприємства, що заготовляють сільськогосподарську продукцію для переробки, також відображають її вартість на цьому субрахунку

На субрахунку 202 «Купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби» відображається наявність і рух купівельних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів, що придбані для комплектування продукції, що випускається на даному підприємстві і вимагає додаткових витрат праці з їх збирання чи обробки.

На субрахунку 203 «Паливо» обліковується наявність і рух палива (нафтопродуктів, твердого палива, газоподібного палива, змашувальних матеріалів), що придбане або виготовляється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для виробництва енергії й опалювання будівель. Тут також облічуються сплачені талони на нафтопродукти і газ.

На субрахунку 204 «Тара і тарні матеріали» відображаються наявність і рух всіх видів тари, окрім тари, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали і деталі, які використані для виготовлення тари та її ремонту (бочкові клепки, деталі для виготовлення ящиків, тощо).

На субрахунку 205 «Будівельні матеріали» підприємства-забудовники відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, устаткування і комплектуючих виробів, які відносяться до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій.

На цьому субрахунку не обліковується устаткування, яке не вимагає монтажу (транспортні засоби, будівельні механізми, сільськогосподарські машини, виробничий інструмент, вимірювальний та інші прилади, виробничий інвентар тощо). Витрати на придбання устаткування, що не вимагає монтажу, відображаються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Устаткування і будівельні матеріали, передані підряднику для монтажу і виконання будівельних робіт, списуються з субрахунку 205 на рахунок 15 «Капітальні інвестиції».

На субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку» обліковуються матеріали, передані в переробку на сторону і які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Витрати на переробку матеріалів, які оплачуються стороннім організаціям, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, отриманих з переробки.

На субрахунку 207 «Запасні частини» ведеться облік придбаних або виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, устаткування, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин в запасі й обороті. На цьому ж субрахунку ведеться облік обмінного фонду повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, створених в ремонтних підрозділах підприємств, на ремонтних підприємствах.

Аналітичний облік запасних частин ведеться за місцем зберігання і однорідними групами (механічна група, електрична група та ін.). Аналітичний облік машин, устаткування, двигунів, вузлів і агрегатів обмінного фонду ведеться за групами: придатні до експлуатації (нові і відновлені), що підлягають відновленню (на складі), є в ремонті.

На субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» ведеться облік мінеральних добрив, отрутохімікатів для боротьби з шкідниками і хворобами сільськогосподарських культур, біопрепаратів, медикаментів, хімікатів, що використовуються для боротьби з хворобами тварин. Тут також відображаються саджанці, насіння і корми (куплені і власні), що будуть використані для висадки, посіву і відгодівлі тварин.

На субрахунку 209 «Інші матеріали» обліковуються відходи виробництва, стружка, непоправний брак, матеріальні цінності, отримані від ліквідації основних засобів (металолом, утіль), зношені шини та ін.

9.3.2. Облік надходження товарно-матеріальних цінностей

Матеріальні цінності, що надходять від постачальників, супроводжуються рахунками-фактурами ф. 868, товарно-транспортними накладними ф. 1-ТН, накладними на відпуск товарно-матеріальних цінностей ф. М-20 та іншими документами, які підтверджують кількість матеріальних цінностей що надійшли від того чи іншого постачальника.

Якщо постачання здійснюється на умовах передоплати, то постачальник на підставі договору і специфікації до нього виписує покупцеві рахунок-фактуру ф. 868, підтверджуючу намір продажу (відпуску) матеріальних цінностей, свої банківські реквізити і суму майбутньої сплати.

Товарно-транспортна накладна ф. 1-ТН виписується у чотирьох екземплярах на підставі договору (контракту), доручення, нарядів та інших відповідних документів і підписується особою, яка дозволила відпуск матеріалів, їх відпустила, перевізником і особою що отримала вантаж. Перший екземпляр накладної вручається підприємству - одержувачу матеріалів як супровідний документ і підстава для їх оприбуткування, другий залишається на підприємстві-постачальнику, третій екземпляр передається підприємству перевізнику для визначення вартості послуг транспортування, а четвертий – залишається у водія та додається до Подорожного листа для підтвердження обсягу виконаної транспортної роботи.

Накладна виписується у трьох екземплярах на підставі договору (контракту), нарядів та інших відповідних документів і підписується особою, яка дозволила відпуск матеріалів, головним бухгалтером, особою, що відпустила товари та особою отримувачем. Перший екземпляр накладної вручається підприємству - одержувачу матеріалів як супровідний документ і підстава для їх оприбуткування, другий разом з Дорученням залишається на складі підприємства-постачальника і служить підставою для списання відпущених матеріалів; третій екземпляр накладної передається на пропускний пункт для контролю за вивозом матеріальних цінностей за межі території підприємства.

Крім того, згідно вимог Закону України «Про податок на додану вартість», постачальник виписує підприємству-покупцю Податкову накладну, форма і порядок заповнення якої затверджені спеціальним наказом ДПА. Податкова накладна виписується в двох екземплярах, перший екземпляр вручається підприємству - покупцю, а копія зберігається у постачальника як звітний податковий документ.

На підставі накладної на відпуск матеріальних цінностей (запасів) і податкової накладної, а також при наявності у покупця (отримувача) Довіреності ф. М-2, що засвідчує право представника покупця на отримання матеріальних цінностей зі складу постачальника здійснюється відпуск товарно-матеріальних цінностей.

Використані Довіреності ф. М-2, які є, згідно Інструкції про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на отримання цінностей від 16.05.96 р. № 99, документами суворої звітності, за якими отримані вантажі, погашаються на підставі прибуткових документів складів, магазинів та ін. Видані, непогашені довіреності, з простроченим терміном використання (термін дії доручення - 10 днів) повинні повертатися в бухгалтерію підприємства про що робиться відповідна відмітка у Журналі реєстрації довіреностей ф. М-3.

На матеріальні цінності, які надійшли від постачальників або виготовлені, але не є готовою продукцією основного виробництва, на підприємстві заповнюються такі первинні документи як Прибутковий ордер ф. М-4, або ж Накладна (внутрішньо-господарського призначення) ф. 87 та робляться відповідні записи до документів складського обліку: Картка складського обліку матеріалів ф. М-12 або ж Книга складського обліку ф. 40

На матеріальні цінності, які надійшли через підзвітних осіб, прибуткові документи складаються у двох екземплярах, один екземпляр яких додається до Авансового звіту.

В тих випадках, коли матеріальні цінності, які надійшли, не відповідають якості, номенклатурі, чи завищені ціни відповідно до договору та ін., вони приймаються по Акту на відповідальне зберігання і облічуються на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні», субрахунок 023 «Матеріаль-

них цінностей на відповідальному зберіганні» до одержання вказівок постачальника щодо повернення, переадресації, чи про реалізацію таких цінностей на місці.

Якщо при прийманні виявлена нестача матеріалів згідно з даними, вказаними в супровідних документах, одержувач зобов'язаний скласти Акт на приймання матеріалів ф. М-7. Для перевірки матеріалів, які надійшли, і складання акта організується комісія, в яку обов'язково включається матеріально-відповідальна особа і представник постачальника, при його нез'явленні акт складається з участю представника незацікавленої організації.

При виявленні нестачі або псування матеріалів, які надійшли залізницею, водним або повітряним транспортом, підприємство-одержувач вимагає від дороги або порту складання Комерційного акту і одержує його завірену копію, яка є підставою для відшкодування одержувачу сплаченої вартості вантажів, що надійшли від транспортної організації.

9.3.3. Облік руху виробничих запасів на складі і в бухгалтерії

На складах облік надходження і вибуття матеріальних цінностей ведеться за їх найменуваннями в кількісному виразі, але з обов'язковим відображенням ціни за одиницю, в Картках складського обліку матеріалів ф. М-12 або ж Книгах складського обліку ф. 40. В бухгалтерії облік ведеться за кількістю і вартістю в спеціальних регістрах аналітичного та синтетичного обліку.

Матеріальні цінності відпускаються зі складу у виробничі та інші підрозділи на підставі оформлених Накладних (внутрішньогосподарського призначення) ф. 87 або Лімітно-забірних карт на отримання матеріальних цінностей ф. 117, чи Лімітно-забірних карт на отримання матеріальних цінностей (для запасних частей) ф. 117а і списуються під звіт матеріально відповідальним особам або безпосередньо у виробництво, якщо підрозділ не має своїх складів. Повернення матеріальних цінностей з виробництва на склад оформляється також Накладною ф. 87.

Насіння, корми, сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби, інші матеріальні цінності, відпускаються у виробництво за кількістю, вагою, об'ємом в суворій відповідності зі встановленими нормативними витратами, з урахуванням перехідних запасів невитрачених цінностей на початок місяця.

Матеріальні цінності, знищені в результаті надзвичайних подій (повені, пожежі, землетрусу та ін.), списуються за Актами, складеними спеціальною комісією. До акта обов'язково додається довідка метеорологічної або пожежної служби.

Матеріальні цінності, які надійшли без супровідних документів, вважаються невідфактурованими постачальниками. Такі матеріальні цінності прибуткують на склад за вже існуючими цінами або за цінами попередніх поставок аналогічних цінностей, а після одержання рахунків-фактур їх вартість коригується.

Окремі виробничі запаси мають свою специфіку ведення обліку – це бензин, дизельне паливо, газ, мазут і змащувальні матеріали. Підприємства одержують ці нафтопродукти на підставі товарно-транспортних накладних і паспорта якості нафтопродуктів, де вказано найменування, кількість, густину, марку і технічні умови. Кількість виданих нафтопродуктів комірник фіксує в Лімітно-забірній карті ф. 117, де розписується водій або тракторист, та у Подорожньому листі водія т.ф. 2, 3, 6, Дорожньому листі трактора ф. 68 або Обліковому листі тракториста-машиніста ф. 67-б де розписується комірник, який відпустив нафтопродукти.

Паливо для технічного обслуговування і ремонту транспортних засобів та інших виробничих і невиробничих потреб видають на підставі накладних ф. 87.

Надходження нафтопродуктів відображають в одиницях маси (кг), а використання – шляхом множення кількості витрачених нафтопродуктів в об'ємних одиницях (літрах) на середньозважену густину. Бухгалтерський і складський облік нафтопродуктів ведеться в об'ємних одиницях (літрах) і одиницях маси (кг). Наприкінці кожного дня завідувач складу паливно-мастильних матеріалів складає та подає до бухгалтерії Звіт про рух пального і мастил ф. 120.

На підставі первинних документів про надходження та вибуття матеріальних цінностей комірник робить записи до Карток чи Книг складського обліку в яких після кожної операції визначається залишок запасів на складі.

У кінці кожного місяця завідувачі складом, комірники та інші матеріально-відповідальні особи підбивають підсумки та складають Звіт про рух матеріальних цінностей ф. 121, яких разом з підтверджуючими документами подається до бухгалтерії. Матеріально-відповідальні особи заповнюють тільки кількісні показники звітів, а їх таксування здійснюють у бухгалтерії згідно з П(С)БО 9 "Запаси" та П(С)БО 16 "Витрати". Оприбуткування цінностей здійснюється за первісною вартістю визначеною в залежності від каналів надходження, а оцінка вибуття залежить від обраного методу оцінки запасів при вибутті, що зазначений в Наказі про облікову політику підприємства.

У зв'язку зі зміною цін на придбані матеріальні цінності, а також зі зміною тарифів на товарні перевезення, підприємства мають право проводити їх переоцінку.

Переоцінка проводиться відповідно до Порядку ведення обліку приросту (зменшення) балансової вартості купівельних матеріалів, сировини, комплектуючих виробів і напівфабрикатів на складах, незавершеному виробництві і малоцінних і швидкозношуваних предметів на складах, затверджених наказом Мініфіну України від 11.06.98 р. № 124.

Результати переоцінки відображаються на субрахунку 423 «Дооцінка активів». На суму проведеної дооцінки в бухгалтерському обліку роблять запис за дебетом рахунку 20 «Виробничі запаси», рахунок 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети», рахунок 23 «Виробництво», рахунок 25 «Напівфабрикати», рахунок 26 «Готова продукція», рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і рахунок 28 «Товари» і кредиту субрахунку 423 «Дооцінка активів».

Уцінка матеріальних цінностей здійснюється відповідно до Положення про порядок зниження ціни і реалізації залежаної продукції, затвердженого наказом Мінекономіки і Мініфіну України від 12.09.96 р. № 120/190.

Уцінка матеріальних запасів виконується за рішенням керівника підприємства, за даними інвентаризації за станом на перше число місяця. На суму проведеної уцінки матеріальних запасів роблять запис за дебетом субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів» і кредиту рахунків 20 «Виробничі запаси».

Основні бухгалтерські проводки якими відображається рух матеріальних цінностей надані в таблиці 2.21.

Таблиця 2.21

Проводки з обліку надходження та вибуття матеріальних цінностей

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	дебет	кредит	
1. Оприбутковані нафтопродукти, що надійшли від постачальників	203	631	7000
2. Оприбутковані запасні частини придбані підзвітними особами	207	372	1500
3. Оприбутковані на склад тарні матеріали власного виробництва	204	23	4000
4. Оприбуткована цегла, отримана від ліквідації основних засобів	205	746	500
5. Здійснена дооцінка насіння	208	423	700
6. Списані дошки на реконструкцію	151	205	1600
7. Списана сировина на виробництво	23	201	4500
8. Списане паливо на утримання будівель тракторної бригади	91	203	1300
9. Списані запасні частини на загальногосподарські потреби	92	207	600
10. Списана тара на упаковку готових виробів при їхній реалізації	93	204	200
11. Списана нестача кормів, виявлена при інвентаризації	947	208	700
12. Здійснена уцінка кормів	946	208	300
13. Списаний ячмінь на виробництво кормів	233	208	1500

Згідно Наказу Міністерства аграрної політики України від 7 березня 2001 р. № 49 інформація про наявність і рух матеріальних цінностей в грошовому виразі за місцями зберігання (матеріально-відповідальними особами) узагальнюються за місяць в розрізі синтетичних рахунків (субрахунків) в Журналі-ордері № 10.1 с.-г., який об'єднано з відомістю.

Аналітичний облік матеріальних цінностей у бухгалтерії підприємства ведуть у сальдових відомостях на підставі перевірених та протаксованих Звітів про рух матеріальних цінностей ф. 121. Сальдові відомості можуть бути двох варіантів: Сальдова відомість (варіант 1) ф. 41 – відкривається і ведеться за матеріально-відповідальними особами; Сальдова відомість (варіант 2) ф. 41а – ведеться в цілому по господарству з розшифровкою за матеріально-відповідальними особами.

Підсумки залишків по синтетичним рахунках (субрахунках) сальдової відомості звіряють з даними про залишки матеріальних цінностей, відображених в Журналі-ордері № 10.1 с.-г. та відомості.

Кредитові обороти по синтетичних рахунках (субрахунках) з обліку виробничих запасів з Журналу-ордеру №10.1 с.-г. переносяться в Головну книгу.

9.3.4. Інвентаризація виробничих запасів

Порядок проведення і оформлення результатів інвентаризації регламентується Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків, затвердженою наказом Мініфіну України від 11.08.94 р. № 69.

Інвентаризація виробничих запасів проводиться інвентаризаційною комісією, призначеною наказом керівника сільськогосподарського підприємства, за місцями зберігання цінностей у присутності матеріально відповідальних осіб.

Матеріально відповідальна особа до початку інвентаризації дає розписку, що всі прибуткові і витратні документи ним здані в бухгалтерію або ж зафіксовані в реєстрах складського обліку і є в

наявності і що ніяких не оприбуткованих або не списаних матеріалів на складі немає.

Дані про наявність кожного виду матеріальних цінностей носять в Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей ф. № М-21, який складається в двох екземплярах і підписується після закінчення інвентаризації всіма членами комісії. Один екземпляр опису залишається у матеріально-відповідальній особі, а другий передається в бухгалтерію. В бухгалтерії фактичні залишки матеріальних цінностей, відображені в описах, звіряють з даними бухгалтерського обліку. Матеріальні цінності, за якими виявлені надлишки або нестача, записують у Порівняльну відомість результатів інвентаризації товарно-матеріальних цінностей ф.Інв.19. За всіма виявленими розбіжностями матеріально відповідальна особа дає пояснення про причини їх виникнення.

Інвентаризаційна комісія свої висновки і пропозиції за наслідками інвентаризації оформляє Протоколом, який надається керівнику сільськогосподарського підприємства на затвердження. Керівник підприємства в п'ятиденний термін повинен ухвалити рішення про оприбуткування надлишків або списання нестачі (якщо такі є) і затвердити протокол.

В бухгалтерському обліку результати інвентаризації відображаються такими проводками:

надлишки матеріальних цінностей оприбутковуються:

– на дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» (окремо в розрізі кожного субрахунку);

– на дебет рахунку 21 «Тварини на вирощуванні і відгодівлі» за субрахунками;

– на дебет рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;

– на рахунок 25 «Напівфабрикати»;

– на рахунок 26 «Готова продукція»;

– на рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;

– на рахунок 28 «Товари» та ін.

в кореспонденції з кредитом субрахунку 746 «Інші прибутки зід звичайної діяльності».

Вартість виявленої нестачі матеріальних запасів, незалежно від причин виникнення списують на дебет субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей», в кореспонденції з кредитом рахунків (за якими виявлені нестачі), аналогічно за рахунками – надлишків.

Після прийняття рішення керівником сільськогосподарського підприємства з виявлених нестач їх списують з кредиту субрахунку 947 «Нестачі та втрати від псування цінностей» на дебет рахунків:

– 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» - на вартість нестачі і псування матеріальних цінностей в межах норм природного убутку;

– 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» - на вартість нестачі і псування матеріальних цінностей понад норми природного збитку з вини матеріально-відповідальних осіб (коли винні встановлені);

– 443 «Доход, використаний в звітному періоді» - на вартість нестачі і псування матеріальних цінностей понад норми природного збитку (коли винні не встановлені).

Розмір збитку від нестачі і псування матеріальних цінностей, що підлягає відшкодуванню винними особами, визначається відповідно до Закону України «Про визначення розміру збитків, нанесених підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (порчею), нестачею або втратою дорогоцінних металів, коштовних каменів і валютних цінностей» від 06.06.95 р. № 218.

В бухгалтерському обліку на суму різниці між балансовою вартістю цінностей, яких недостає, і вартістю збитку, обчислену відповідно до Закону України № 218 чи Порядку №116, яка підлягає відшкодуванню винними особами, роблять запис за дебетом субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і кредиту рахунку 69 «Прибутки майбутніх періодів».

При відшкодуванні винними особами належної суми збитку від нестачі і псування матеріальних цінностей роблять запис за дебетом субрахунку 301 «Каса в національній валюті» або субрахунки 661 «Розрахунки з заробітної плати» і кредитом субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків».

З сум, стягнутих з винних осіб, відшкодовуються збитки, завдані сільськогосподарському підприємству, інша сума (різниця між балансовою вартістю матеріальних цінностей, яких нестачає, і відшкодованою сумою збитку) підлягає перерахуванню до державного бюджету, що в бухгалтерському обліку відображається за дебетом рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» у кореспонденції з кредитом субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

У разі рішення судового органу у відмові позову в бухгалтерському обліку роблять запис за кредитом субрахунку 375 «Розрахунки з відшкодування заподіяних збитків» і дебету:

- рахунка 443 «Доход, використаний в обліковому періоді»;
- рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів».

9.2. Облік тварин на вирощуванні і відгодівлі

9.2.1. Загальні положення

Облік молодняку тварин та тварин на відгодівлі в сільськогосподарських підприємствах ведуть на рахунку 21 «Тварини на вирощуванні і відгодівлі» на якому облік ведуть за кількістю голів, живою масою і вартістю тварин на таких субрахунках:

- 211 «Молодняк тварин на вирощуванні»;
- 212 «Тварини на відгодівлі»;
- 213 «Птиця»;
- 214 «Звірі»;
- 215 «Кролі»;
- 216 «Сім'ї бджіл»;
- 217 «Доросла худоба, вибракувана з основного стада»;
- 218 «Худоба, що прийнята від населення для реалізації».

За дебетом рахунку 21 «Тварини на вирощуванні і відгодівлі» обліковуються надходження (придбання, приплід молодняку продуктивної і робочої худоби, вибракуваних з основного стада для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі), тварин на вирощування, які обліковуються за первинною вартістю, приріст живої маси молодняку тварин.

За кредитом цього рахунку відображається вибуття молодняку тварин і тварин на вирощуванні внаслідок продажу, безкоштовної передачі, переведення тварин в основне стадо, забій та ін.

Аналітичний облік тварин на вирощуванні та відгодівлі в кількісно-вартісному вираженні ведеться в Оборотній відомості аналітичного обліку до рахунку 21 «Тварини на вирощуванні і відгодівлі» ф.9-а с.-г., а синтетичний в Журнали-ордері 9 с.-г.

9.2.2 Документування та облік наявності та руху тварин на фермі

Господарські операції, що пов'язані з надходженням та вибуттям молодняку тварин та тварин на вирощування та відгодівлі в залежності від змісту операції фіксуються для обліку в різних первинних документах.

Форми первинних документів розроблені з врахуванням особливостей обліку різноманітних показників для різних видів тварин та всіх можливих типів операцій (табл. 2.22).

Таблиця 2.22

Перелік первинних документів з обліку руху тварин

Зміст операції	Назва та форма документу	Вид тварин
1	2	3
1. Отриманий приплід тварин	Акт на оприбуткування приплоду ф.95	ВРХ, свині, коні
	Акт про хід окоту ф.103	Вівці, кози, кролі,
	Нагромаджу вальний акт на оприбуткування приплоду звірів ф.96	Звірі
	Звіт про процеси інкубації ф.105 Акт виводу і сортування добового молодняку птиці ф 106	Птиця (курі, гуси, качки тощо)
2. Отриманий приріст живої маси тварин	Відомість зважування тварин ф.98 Розрахунок визначення приросту живої маси ф.98а	Для всіх видів тварин

1	2	3
3. Переведення тварин з групи в групу	Акт на переведення тварин з групи в групу ф.97	Для всіх видів тварин
4. Поставлені на відгодівлю тварини вибракувані з основного стада	Акт на вибракування тварин з основного стада ф.57 Акт на вибракування тварин з основного стада (груповий) ф.57а	ВРХ, свині, коні
5. Списані тварини, що вибули внаслідок падежу, прирізки, забою	Акт на вибуття тварин і птиці ф.100 Обліковий листок забою і падежу худоби ф.100а	Для всіх видів тварин
6. Оприбутковані тварини придбані у громадян	Акт на передачу (продаж) і купівлю худоби та птиці за договорами з громадянами ф.95б	Для всіх видів тварин
7. Тварини зняті з відгодівлі та реалізовані	Акт на зняття худоби з відгодівлі, нагулу і дорощування ф.98б Товарно-транспортна накладна на відправку тварин і птиці ф. 1-с.г.(тварини) Дорожній журнал руху худоби, що відправлена залізницею ф.99а Дорожній лист-накладна ф.104	Для всіх видів тварин

На підставі первинних документів завідувач ферми на протязі місяця веде облік кількісних та якісних показників щодо наявності та руху худоби та птиці на фермі за кожною статеві-віковою групою з використанням наступних форм групувальних та накопичувальних документів:

- Книга обліку руху тварин і птиці ф.34;
- Книга обліку руху тварин і птиці на базі ф.34а;
- Нагромаджувальна відомість обліку руху худоби ф.34б;
- Книжка чабана-гуртоправа ф. № 101
- Картка обліку руху молодняка птиці ф.107;

Картка обліку руху дорослої птиці ф.108.

У кінці місяця підсумкові дані з накопичувальних документів переносяться до Звіту про рух тварин і птиці на фермі ф.102, який разом з підтверджуючими первинними документами подається до бухгалтерії.

Документування операцій з руху свиней на свинокомплексах має деякі особливості в порівнянні з такими як на інших свинофермах. Основними первинними документами для обліку руху поголів'я свиней на комплексі є: Обліковий лист руху тварин і витрати кормів ф. № 97а, Обліковий лист забою та падежу тварин ф. № 100а, Накопичувальна відомість обліку забою і падежу тварин ф. № 34в.

У спеціалізованих птахофабриках замість Книги обліку тварин і птиці ф.34 використовують Картку обліку, руху дорослих птахів ф. №108 і Картку обліку руху молодняку птахів ф. №107. Один екземпляр карток (з доданими документами) у встановлені на підприємстві терміни, разом зі Звітом про рух тварин і птиці на фермі ф.102, надають до бухгалтерії.

На звірофермах завідувачі ферми щодня складають Добовий рапорт про рух тварин і залишки кормів ф.253.

Для обліку поголів'я овець застосовується Книжка чабангуртоправа ф. № 101, в якій обліковується отримання приплоду, падежу, продажу тварин.

9.2.3. Порядок визначення приросту тварин і його оцінка

Приріст живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі щомісячно на підставі даних зважування приєднують до первинної ваги тварин. Вартість приросту живої маси визначають протягом року за її плановою собівартістю.

В кінці року, коли фактична собівартість виявиться нижче планово-розрахункової, робиться коригування методом «сторно», а якщо вище планової, проводиться додаткова дооцінка до фактичної собівартості.

Приріст живої маси дорослого поголів'я птиці, кроликів, звірів не визначають і недооцінюють.

Приріст живої маси молодняка овець, кіз, птиці і кроликів визначають шляхом відбору і зважування до 5% поголів'я кожної вікової групи, після чого визначають середню вагу однієї голови і встановлюють живу масу на кінець звітного періоду.

При неможливості проведення зважування (поросних свиноматок та інших тварин) їх жива маса обліковується за наслідками останнього зважування. Після отелення, опоросу або окоту цих тварин зважують, при цьому уточнюють їх живу масу і приріст.

Для визначення приросту живої маси певної групи тварин за звітний період (місяць, квартал, рік) необхідно до живої маси тварин на кінець звітного періоду (визначеної шляхом зважування) додати живу масу тварин, які вибули з даної вікової групи за звітний період (включаючи і загиблих тварин), відняти масу тварин, що надійшли в групу за звітний період, і живу масу тварин, що знаходилися в групі на початок звітного періоду.

Розглянемо на умовному числовому прикладі порядок визначення приросту тварин в групі.

Приклад.

Жива маса молодняка ВРХ, який знаходиться на відгодівлі в кількості 200 голів, при зважуванні на кінець місяця склала 600 ц.

За звітний місяць з цієї групи відгодівлі реалізовано 150 голів вагою 700 ц, забито на м'ясо 10 голів вагою 38 ц, падіж 2 голови вагою 8 ц.

Надійшло з інших груп на відгодівлю 50 голів вагою 150 ц.

Жива маса 312 голів тварин на відгодівлі на початок періоду (місяця) складала 1120 ц.

Приріст тварин в групі відгодівлі за звітний період складає 76 ц.

$$(600 \text{ ц} + 700 \text{ ц} + 38 \text{ ц} + 8 \text{ ц}) - (150 \text{ ц} + 1120 \text{ ц}) = 76 \text{ ц}$$

Визначення приросту інших тварин робиться аналогічним шляхом.

9.2.4 Аналітичний і синтетичний облік тварин на вирощуванні та відгодівлі

В бухгалтерії аналітичний облік руху тварин ведеться в розрізі матеріально відповідальних осіб (ферм, відділень, бригад та ін.) за видами і статеві-віковими групами тварин з використанням таких рахунків другого порядку та аналітичних рахунків до них:

➤ **Рахунок 211 «Молодняк тварин на вирощуванні»**

Велика рогата худоба (ВРХ): телиці поточного року народження; бички поточного року народження; телиці на вирощуванні; бички на вирощуванні; телиці на дорошуванні; бички на дорошуванні; бички на плем'я; телиці для ремонту стада; нетелі.

Свині: підсосні свинки біля маток; підсосні кабанчики біля маток; свинки на дорошуванні; кабанчики на дорошуванні; ремонтні свинки; ремонтні кабанчики; свиноматки, що перевіряються

Вівці і кози (тонкорунні, напівтонкорунні та ін.): ярки народження поточного року; баранчики народження поточного року; ярки народження минулого року; баранчики народження минулого року; переярки.

Молодняк коней та інших тварин: молодняк робочих коней (за роками народження і статтю); молодняк племінних коней (за породами, роками народження і статтю).

➤ **Субрахунок 212 «Тварини на відгодівлі»**

Велика рогата худоба: тварини на відгодівлі; коровипервістки для реалізації.

Свині: свині на відгодівлі.

➤ **Субрахунок 213 «Птиця»**

Кури (окрім спеціалізованих господарств), качки, гуси, індики цесарки та ін.: молодняк; доросле стадо.

➤ **Субрахунок 214 «Звірі» (за видами)**

Норки, песці, фредки та ін.: молодняк поточного року; молодняк минулого року; доросле стадо.

➤ **Субрахунок 215 «Кролі» (за породами)**

Білі великі, шенишла та ін.: молодняк поточного року; молодняк минулого року; основне стадо.

На субрахунку 216 «Сім'ї бджіл» ведеться облік руху бджолиних сімей. Аналітичний облік ведеться за кількістю сімей, а їх вартістю в цілому по пасіці.

На субрахунку 217 «Доросла худоба, вибракувана з основного стада» ведеться облік наявності і руху поголів'я і балансової вартості, вибракуваних з основного стада і поставлених на відгодівлю, реалізованого або забитого в господарстві без постановки на відгодівлю продуктивних тварин і робочої худоби.

На субрахунку 218 «Худоба, що прийнята від населення для реалізації» ведеться облік руху тварин, що прийнята від населення для реалізації. Аналітичний облік ведеться за видами тварин.

Отриманий приплід та приріст продуктивної худоби, звірів, кроликів, вивід курчат, качат, гусей, індиків, цесарок, а також нових бджолосімей прибуткують за дебетом рахунку 21 «Тварини на вирощуванні і відгодівлі» і кредиту рахунку 23, субрахунок 232 «Тваринництво», а приплід робочих коней за дебетом рахунку 21 і кредиту рахунку 23, субрахунок 234 «Гужовий транспорт».

Основні бухгалтерські записи з обліку руху тварин надані в таблицях 2.23 – 2.26.

Таблиця 2.23

Господарські операції з надходження тварин і птиці

Найменування операцій	Одиниці виміру	Кількісні показники	Сума, грн.
А	1	2	3
1. Оприбутковани приплід тварин згідно з Актом на оприбуткування приплоду (ф. № 95), у тому числі:			
- телят	гол/кг	10/150	500
- поросят	гол/кг	50/25	120
- ягнят	гол/кг	70/30	80
Разом на суму			700
2. Оприбуткований приплід робочої худоби за плановою собівартістю ф.95	гол/кг	5/100	400

Закінчення таблиці 2.23

А	1	2	3
3. Оприбуткований приріст живої маси тварин за плановою собівартістю ф.98, у тому числі: приріст молодняку ВРХ приріст свиней приріст овець приріст птиці			
приріст молодняку ВРХ	кг	2150	6100
приріст свиней	кг	1100	4200
приріст овець	кг	200	900
приріст птиці	кг	700	2800
4. Оприбуткований приріст молодняку робочої худоби за плановою собівартістю одного кормо-дня (Відомість зважування тварин ф. №98) молодняк коней	кг	600	2500
5. Оприбутковані надлишки молодняку тварин, виявлені при інвентаризації, у тому числі: молодняк ВРХ молодняк свиней молодняк овець птиці			
молодняк ВРХ	гол/кг	1/50	200
молодняк свиней	гол/кг	4/25	110
молодняк овець	гол/кг	10/15	40
птиці	гол	20	15
6. Оприбуткований племінний молодняк тварин придбаний в інших господарств, у тому числі: - молодняк ВРХ - молодняк свиней - молодняк овець			
- молодняк ВРХ	гол/кг	50/5000	50 500
- молодняк свиней	гол/кг	40/2000	16 000
- молодняк овець	гол/кг	50/600	4200
7. Відображена покупка молодняку ВРХ у населення для відгодівлі	гол/кг	40/4000	16 000
8. Відображено надходження тварин, вибракуваних з основного стада для реалізації, відгодівлі і забою (по балансовій вартості), у тому числі: - корови - свиноматки - вівці			
- корови	гол/кг	5/2100	8500
- свиноматки	гол/кг	10/1500	6000
- вівці	гол/кг	50/1500	5500

Таблиця 2.24

Бухгалтерські проводки з обліку надходження тварин і птиці

№ пп.	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1	Оприбуткування приплоду тварин, у тому числі: телят поросят ягнят			
		21	23	500
		21	23	120
		21	23	80
2	Оприбуткований приплід робочої худоби за плановою собівартістю	21	23	400
3	Оприбуткування приросту живої маси за плановою собівартістю, у тому числі: приріст молодняку ВРХ приріст свиней приріст овець приріст птахів			
		21	23	6100
		21	23	4200
		21	23	900
		21	23	2800
4	Відображений приріст молодняку робочої худоби за плановою собівартістю	21	23	2500
5	Оприбутковані надлишки молодняку тварин, виявлених при інвентаризації, у тому числі: молодняку ВРХ молодняку свиней молодняку овець птахи			
		21	749	200
		21	749	110
		21	749	40
		21	749	15
6	Відображена покупка племінного молодняку тварин від інших господарств по фактичній вартості, у тому числі: молодняку ВРХ молодняку свиней молодняку овець			
		21	631	50 500
		21	631	16 000
		21	631	4200
7	Відображена покупка молодняку ВРХ у населення для відгодівлі	21	377	16 000

Закінчення таблиці 2.24

1	2	3	4	5
8	Відображено надходження тварин, вибракуваних з основного стада для реалізації, відгодівлі і забою по балансовій вартості, у тому числі: корови свиноматки вівці			
		21	107	8500
		21	107	6000
		21	107	5500

Таблиця 2.25

Господарські операції з переміщення і вибуття тварин і птиці

№ пп.	Найменування операцій	Одиниці виміру	Кількісні показники	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Переведення молодняку тварин в основне стадо, у тому числі: молодняку ВРХ свиноматок, які перевіряються молодняку овець молодняку робочої худоби;	гол/кг	20/6500	18 500
		гол/кг	25/2500	9500
		гол/кг	100/1500	6700
		гол/кг	10/3000	12 000
2	Списані реалізовані тварини за плановою собівартістю, у тому числі: молодняку ВРХ з відгодівлі молодняку свиней з відгодівлі молодняку овець	гол/кг	100/40000	114 000
		гол/кг	200/22000	83 600
		гол/кг	100/3000	6000
	птахів дорослих кролів дорослих.	гол/кг	5000/10000	31 000
		гол/кг	400/1200	3600
3	Проведений забій молодняку тварин, дорослої худоби з відгодівлі, птиці та ін. і списання їх вартості за плановою собівартістю живої ваги, у тому числі: молодняку ВРХ молодняку свиней	гол/кг	5/1500	4500
		гол/кг	10/600	2400

Закінчення таблиці 2.25

1	2	3	4	5
4	Списані тварини, кролі і птиця, що загинули у результаті стихійного лиха, у тому числі: молодняку ВРХ молодняку свиней кролів птахів	гол/кг	50/1550	4510
		гол/кг	40/1600	4500
		гол/кг	40/80	240
		гол/кг	100/180	500
5	Списана нестача тварин, виявлена в результаті інвентаризації: молодняку ВРХ молодняку свиней молодняку птиці	гол/кг	2/80	240
		гол/кг	5/50	200
		гол/кг	30/15	50

Таблиця 2.26

Бухгалтерські проводки з обліку переміщення і вибуття тварин і птиці

№ пп.	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1	Переведені тварини до основного стада, у тому числі: молодняк ВРХ свиноматок, що перевіряються молодняку овець (ярки) молодняку робочих коней	155	21	18500
		155	21	9500
		155	21	6700
		155	21	12000
2	Відображене списання на реалізацію різних видів тварин за плановою собівартістю, у тому числі: молодняку ВРХ з відгодівлі молодняку свиней з відгодівлі молодняку овець птахів дорослих кролів дорослих	901	21	114 000
		901	21	83 600
		901	21	6000
		901	21	31 000
		901	21	3600

1	2	3	4	5
3	Списаний молодняку тварин на забій за плановою собівартістю, у тому числі:			
	молодняку ВРХ			
	1) за плановою собівартістю живої ваги	901	21	4500
	2) за договірною ціною	23	701	5200
	молодняку свиней			
4	1) за плановою собівартістю живої ваги	901	21	2400
	2) за договірною ціною	23	701	2800
	Списані тварини, які загинули в результаті стихійного лиха:			
	молодняку ВРХ	991	21	4510
молодняку свиней	991	21	4500	
кролів	991	21	240	
птиці	991	21	500	
5	Списана нестача тварин, виявлена в результаті інвентаризації, у тому числі:			
	молодняку ВРХ	947	21	240
	молодняку свиней	947	21	200
	молодняку птиці	947	21	50

9.3. Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів

Малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП), що придбані на підприємство, оприбутковують за дебетом рахунку 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» з кредиту субрахунків 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Аналітичний облік МШП ведеться за найменуваннями, місцем знаходження і матеріально-відповідальними особами, в Сальдових відомостях ф. 41, синтетичний в Журналі-ордері та відомості ф. 10.1.с.-г.

Надходження МШП відображається в реєстрах бухгалтерського обліку за ціною придбання, включаючи витрати,

пов'язані з доставкою їх на підприємство у відповідності до вимог П(С)БО 9 «Запаси».

Облік МШП на складі ведеться в кількісному виразі в Картках обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів ф. МШ-2. У бухгалтерії по МШП ведеться оборотно-сальдова відомість аналітичного обліку в якій відображається кількість, ціна і вартість за кожним найменуванням МШП.

Відпуск МШП зі складу в експлуатацію здійснюється на підставі Накладних ф. 87, а їх вибуття на сторону оформляється Актом вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів ф. МШ-4.

Списання МШП, оформляється Актом на списання малоцінних і швидкозношуваних предметів ф. МШ-8. Акт складає комісія, яка засвідчує непридатність МШП для подальшого використання та в присутності якої списані МШП знищуються.

Для обліку спецодягу, спецвзуття і захисних засобів, які видаються працівникам сільськогосподарських підприємств в індивідуальне використання, застосовується особиста картка форми № МШ-6 та Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв.

Документування операцій з інструментами здійснюється за допомогою наступних первинних документів: Відомості на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв) ф. МШ-1; Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв) ф. МШ-3 та Акту на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні ф. МШ-5.

Вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів, переданих в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідальними особами протягом терміну їх фактичного використання (п. 23 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»).

Типові бухгалтерські проводки з обліку запасів

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
А	1	2
<i>А. Надходження матеріальних ресурсів</i>		
1. Оприбутковані виробничі запаси, що надійшли від постачальників по купівельній вартості	201-207	631
2. Відображений податковий кредит з ПДВ	641	631
3. Оприбутковані виробничі запаси, які придбані підзвітними особами	201-207	372
4. Одночасно відображений податковий кредит з ПДВ	641	372
5. Оприбутковані на склад матеріали власного виробництва	201, 204	23
6. Оприбутковані на склад матеріали, отримані від ліквідації основних засобів	201, 207	746
7. Оприбутковані на склад виробничі запаси, які отримані безкоштовно	201-207	745
8. Оприбутковані на склад надлишки матеріалів, які виявлені при інвентаризації	20-207	746
9. Відображено внутрішнє переміщення запасів від матеріально відповідальної особи до іншої	201-207	201-207
10. Здійснена дооцінка виробничих запасів	201-207	423
<i>Б. Вибуття матеріальних ресурсів</i>		
1. Списані будівельні матеріали на реконструкцію основних засобів	151	205
2. Витрачені матеріали на виробничі потреби	23	201
3. Списане паливо на транспортні роботи	23	203
4. Списана тара на упаковку виробів до здачі готової продукції на склад	23	204
5. Витрачені запасні частини на технічне обслуговування транспортних засобів	23	207
6. Списані матеріали на утримання будівель і споруд загальновиробничого призначення	91	201

Продовження таблиці 2.27

А	1	2
7. Списане паливо на обігрів будівель загально-виробничого призначення	91	203
8. Списані матеріали на утримання основних засобів загальногосподарського призначення	92	201
9. Списана тара й тарні матеріали, витрачені на упаковку готової продукції на складі при її відвантаженні покупцям	93	204
10. Списані зі складу реалізовані матеріали, паливо, запасні частини й інші матеріальні ресурси за фактичною собівартістю	943	201-207
11. Списані зі складу безкоштовно передані іншим підприємствам виробничі запаси за фактичною собівартістю	943	201-207
12. Списана нестача матеріальних цінностей, яка виявлена при інвентаризації	947	201-207
13. Списані матеріальні цінності, що знищені в результаті стихійного лиха	991	201-207, 22
14. Здійснена уцінка матеріальних цінностей	946	201-207,

Питання для самоперевірки:

1. Види запасів та організація їх обліку
2. Оцінка запасів
3. Виробничі запаси та їх класифікація
4. Облік надходження матеріалів від постачальників.
5. Облік руху матеріалів на складі і в бухгалтерії.
6. Інвентаризація виробничих запасів.
7. Документування руху тварин на вирощуванні та відгодівлі.
8. Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі.
9. Порядок визначення приросту тварин і його оцінка.
10. Порядок складання звіту з руху тварин на фермі.
11. Облік надходження і списання малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Тема 10. Облік виробництва

10.1. Класифікація витрат на виробництво сільськогосподарської продукції

Виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) пов'язано з певними витратами. В процесі виробництва продукції витрачається праця, використовуються засоби праці, а також предмети праці. Всі ці витрати на виробництво сільськогосподарської продукції, що виражаються в грошовій формі, утворюють собівартість продукції.

Класифікація витрат виробництва здійснюється за декількома ознаками, а саме: за економічним змістом, за калькуляційними статтями, за способом включення до собівартості тощо.

Витрати, що включаються до собівартості сільськогосподарської продукції, групуються за *економічним змістом* за наступними елементами: матеріальні витрати (за винятком вартості зворотних відходів); витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизацію основних засобів; інші витрати.

До складу елемента «Матеріальні витрати» включається вартість витрачених у виробництві: сировини і основних матеріалів; покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів; палива і енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари і тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів.

До складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються заробітна плата за окладами і тарифами, премії і заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються: відрахування на пенсійне забезпечення; відрахування на соціальне страхування; страхові внески на випадок безробіття; відрахування на соціальне страхування від нещасного випадку; відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства; відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До складу елемента «Інші операційні витрати» включаються витрати операційної діяльності, які не ввійшли до складу вищенаведених елементів, зокрема, витрати на відрядження працівників цехів, на послуги зв'язку, на виплату матеріальної допомоги та ін.

Виробничі витрати включаються в собівартість вироблюваної сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) відповідно до вимог, висловлених в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) рекомендований наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 в Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (далі – Методичні рекомендації) і встановлюється сільськогосподарським підприємством самостійно в наказі про облікову політику.

Залежно від способу включення до собівартості продукції витрати виробництва діляться на прямі і непрямі.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини і основних матеріалів, які створюють основу вироблюваної продукції, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Узагальнююча інформація про витрати на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) відображається на рахунку 23 «Виробництво». Облік витрат на виробництво обліковується в сільськогосподарських підприємствах відображається в Журналі-ордері 10.3 с.-г. Виробничих звітах до нього ф.10.3.а-г с.-г.

10.2. Витрати, які не включаються до собівартості сільськогосподарської продукції (робіт, послуг)

Відповідно до ст. 17 Положення (стандарту) 16 «Витрати» витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості сільськогосподарської продукції (робіт, послуг), діляться на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

До *адміністративних витрат* відносяться такі загальногосподарські витрати, направлені на обслуговування і управління сільськогосподарським підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати та ін.);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (орендна плата, страхування майна, амортизація, ремонт, опалювання, освітлення, водопостачання, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, за оцінкою майна та ін.);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс та ін.);
- амортизація нематеріальних активів;
- витрати на врегулювання суперечок в судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (окрім податків, зборів і обов'язкових платежів, які включаються у виробничу собівартість сільськогосподарської продукції (робіт, послуг));
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення, у тому числі: виплата дивідендів, сплата штрафів, пені, неустойок, збитки від стихійного лиха, що не компенсуються, та ін.

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

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці і компенсаційні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу і дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівникам, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних із збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалювання, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалювання і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційне та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані із збутом продукції, товарів, робіт, послуг (сплата вартості торгових патентів та ін.).

До складу витрат на збут в торгових організаціях включаються витрати зв'язані з торгівлею, за винятком витрат, наведених у пунктах 18, 20 і 27 Положення (стандарту) – 16.

До інших операційних витрат включаються:

- витрати на дослідження і розробки відповідно до Положення (стандарту) 8 «Нематеріальні активи»;
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України по курсу 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 їхньої облікової вартості і витрат, пов'язаних з їхньою реалізацією;

- сума безнадійної дебіторської заборгованості і відрахування в резерв сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти по операціях, активах і зобов'язаннях, які пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- недостачі і втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на виплату матеріальної допомоги, на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

Дані види витрат не включаються до складу собівартості продукції, а прямо списуються на фінансові результати діяльності підприємства.

10.3. Облік витрат на виробництво сільськогосподарської продукції

10.3.1. Загальні положення

Облік витрат на виробництво сільськогосподарської продукції відображається на рахунку 23 «Виробництво». Ці витрати відображаються за видами продукції рослинництва і тваринництва, а також продукції промислових і допоміжних виробництв.

Для обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції, продукції промислових виробництв, робіт і послуг допоміжних і обслуговуючих виробництв, пропонується використовувати наступні субрахунки:

- 231 «Рослинництво»;
- 232 «Тваринництво»;
- 233 «Промислове виробництво»;
- 234 «Допоміжні виробництва»;
- 235 «Роботи і послуги тракторів, комбайнів, сільськогосподарських машин і устаткування»;

Сільськогосподарська продукція власного виробництва протягом поточного року обліковується за плановою собівартістю, а в кінці року розрахунковим шляхом доводиться до фактичної.

Залишок за рахунком 23 «Виробництво» на кінець звітного періоду в сільськогосподарських підприємствах відображає величину витрат у незавершеному виробництві.

10.3.2. Облік витрат і виходу продукції рослинництва

Рослинництво, як основна галузь, включає рільництво, овочівництво, садівництво, виноградарство, квітництво, а також розсадники з вирощування плодово-ягідних саджанців.

Всі витрати і вихід продукції рослинництва облічуються на субрахунку 231 «Рослинництво». Протягом року на дебет цього субрахунку відображають прямі витрати під урожай поточного року і майбутніх років, а в кінці року на дебет субрахунку 231 додатково відносять різницю між плановою і фактичною собівартістю робіт та послуг обслуговуючих виробництв та загально-виробничі витрати. Таким чином, в кінці року на субрахунку 231 накопичуються всі витрати з вирощування продукції рослинництва, що дає можливість калькулювати собівартість готової продукції за її видами.

На кредиті субрахунку 231 «Рослинництво» протягом року обліковується кількість отриманої продукції, яка обліковується за плановою собівартістю. В кінці року на кредит цього субрахунку відносять різницю між плановою і фактичною собівартістю продукції рослинництва. Таким чином, на дебеті субрахунку 231 на кінець року залишаються лише витрати з незавершеного виробництва (витрати під урожай майбутніх років).

Витрати на заходи щодо підвищення родючості земель (наприклад, на гіпсування або вапнування ґрунтів), здійснювані за рахунок власних коштів, обліковуються як витрати незавершеного виробництва і відносяться на собівартість сільськогосподарської продукції рівними частками протягом сівозміни.

Витрати на сортування і сушку продукції рослинництва від урожаю поточного року відображають на окремому субрахунку «Рослинництво». Невикористані відходи (земля, гниль, мертва засміченість, усихання та ін.) списують методом “червоного сторно” за дебетом субрахунків, на яких обліковують цю продукцію залежно від її призначення (субрахунки 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» і рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва») і кредиту субрахунку «Рослинництво».

Витрати на переробку і сортування продукції урожаю минулого року відносять безпосередньо на збільшення вартості відповідного виду продукції. Відходи (гниль) списують тільки на підставі Акта на сортування ф.82.

Витрати на садівництво, виноградарство та інші багатолітні насадження складаються з витрат поточного року, включаючи витрати на виконання робіт після збору урожаю (без витрат на закладку і вирощування молодих багатолітніх насаджень, які ураховуються за дебетом субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби», субрахунок 108 «Багатолітні насадження»).

Витрати на культури, що не дали урожаю унаслідок стихійного лиха та інших несприятливих погодних умов, списують на збитки звітного року в дебет субрахунку 991 «Втрати від стихійних лих» з кредиту субрахунку 231 «Рослинництво».

У зв'язку з тим, що деякі площі під загиблими посівами пересівають іншими культурами, на збитки господарства списують тільки вартість насіння, витрати на передпосівну обробку ґрунту і посів, а інші витрати відносяться на пересіяну культуру. При частковій загибелі посівів витрати не списуються, а в повній сумі відносяться на собівартість отриманої продукції.

Продукцію, отриману від рослинництва і призначену для реалізації і промислової переробки в господарстві і на інші цілі, обліковують на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», а продукцію, призначену для використання на насіння, корми (зелену масу на сіно, силос, сінаж), ураховують

на дебеті субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення».

Зелену масу сіяних трав і природних пасовищ, скошену і згодовану худобі, списують з кредиту субрахунку 231 «Рослинництво» за видами культур на субрахунок 232 «Тваринництво» на відповідні групи тварин.

Продукція рослинництва, використана на корм худобі шляхом випасу, не прибуткується, а витрати з догляду за пасовищами і посівами – списують на відповідні групи тварин.

Основні проводки з оприбуткування продукції рослинництва надані в таблиці 2.28.

Таблиця 2.28

Облік оприбуткування озимої пшениці від урожаю

№ пп	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1	Оприбутковано зерно озимої пшениці в первинній бункерній вазі за плановою собівартістю (20000 ц x 10,00 грн)	27	231	200000
2	Списані невикористані зернові відходи і усушка за плановою собівартістю	231	27	10 100
3	Оприбутковані цінні зернові відходи за плановою собівартістю	208	27	20 000
4	Оприбуткована солома за фактичною собівартістю	208	231	6200
5	Доведена в кінці року планова собівартість зерна озимої пшениці до фактичної собівартості:			
	– товарне зерно (14890 ц x 0,09 грн.)	27	231	1340
	– зерновідходи (2050 ц x 0,09 грн.)	208	231	185

Собівартість продукції є одним з основних якісних показників роботи господарства. Вона показує, у що обійшлося агро-

фірмі (фермеру) виробництво одиниці продукції. Об'єктом калькуляції собівартості є основна і супутня продукція.

Вартість побічної продукції обраховується за допомогою встановлених коефіцієнтів перерахунку в основну продукцію, а вартість побічної продукції, за якою не встановлюються коефіцієнти (бадилля картоплі, капустяний лист та ін.), вираховується, виходячи з кормової цінності цієї продукції у відношенні до основної продукції.

Калькуляція собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств складається на підставі розроблених і затверджених наказом Методичних рекомендацій № 132.

Порядок обчислення собівартості основної і побічної зернової продукції розглянемо на наступному прикладі.

Приклад:

Порядок обліку витрат і визначення валового збору зерна, побічної продукції і його собівартості

Згідно з даними валовий збір зерна озимої пшениці в бункерній вазі склав 20 000 ц, а врожайність зерна з 1 га – 40 ц (20 000 ц : 500 га). Загальні витрати на вирощування і прибирання склали 177 113 грн. Після очищення і сушки зерна отримані цінні відходи (вміст повноцінного зерна 50 %) – 41 000 ц, невикористані відходи і усушка склали 1010 ц. Окрім цього, отримано соломи 10 000 ц. Витрати на прибирання, перевезення і скиртування соломи склали 6200 грн.

Зернові відходи в перерахунку на повноцінне зерно склали 2050 ц (4100 x 50 %).

Для визначення собівартості одного центнера зерна озимої пшениці необхідно визначити загальну кількість отриманого повноцінного зерна, що складає 16 940 ц (20 000 ц – 1010 ц – 4100 ц + 2050 ц).

Сума витрат за вирахуванням вартості соломи склали 170913 грн. (177 133 грн. – 6200 грн.).

Фактична собівартість 1 ц повноцінного зерна озимої пшениці складає 10,09 грн. (170913 грн. : 16940 ц), а планова собівартість – 10 грн.

Кількість чистого зерна після очищення і сушки складає 14890 ц (16940 ц – 2050 ц).

Собівартість 1 ц зернових відходів дорівнює 5,05 грн. (10,99 грн. x 2050 : 4100 ц).

Після визначення фактичної собівартості залишки на кінець року насіння, товарної продукції, а також реалізована, перероблена, витрачена на корм худобі та інші потреби і на посів озимих культур продукція повинна бути доведена до фактичної собівартості.

Зіставляючи за кожним видом продукції фактичну і планову собівартість виявляють калькуляційну різницю, що підлягає корегуванню, помноживши отриману величину на кількість використаної чи залишеної на складі продукції за видами, встановлюють суми, які потрібно додатково віднести або віднести на зменшення на тих рахунках, де була відображена ця продукція.

Нижче наведений приклад з порядку розподілення калькуляційних різниць в залежності від каналів використання продукції рослинництва (таблиця 2.29).

Таблиця 2.29

Відомість списання калькуляційної різниці продукції рослинництва

№ пп.	Зміст записів	Види культур		
		пшениця озима	ячмінь озимий	разом
1	2	4	5	6
1	Валовий збір, за вирахуванням невикористаних відходів, ц	550	500	-
2	Планова собівартість оприбуткованої продукції (кредит субрахунку 231), грн.	19300	14100	-
3	Фактична собівартість оприбуткованої продукції (дебет субрахунку 231), грн..	18307	15400	-

Закінчення таблиці 2.29

1	2	4	5	6
4	Калькуляційна різниця, всього, грн.:			
	- економія (-)	-993	-	-
	- перевитрати (+)	-	+1300	+307
	з розрахунку на 1 ц:			
	- економія (-)	-1,81		-
	- перевитрати (+)	-	+2,60	-
5	Витрачено продукції:			
	а) залишок на складі:			
	- кількість, ц	230	65	-
	- калькуляційна різниця, грн.	-414	+169	-245
	б) реалізовано:			
	- кількість, ц	210	200	-
	- калькуляційна різниця, грн.	-380	+520	+140
	в) витрачено на насіння:			
	- кількість, ц	100	95	-
	- калькуляційна різниця, грн.	-181	+247	+66
	г) витрачено на корм ВРХ:			
	- кількість, ц	-	140	-
	- калькуляційна різниця, грн.	-	+364	+364
	д) перероблено:			
	- кількість, ц	10	-	-
	- калькуляційна різниця, грн.	-18	-	-18

За відомістю розподілу калькуляційної різниці між плановою і фактичною собівартістю продукції рослинництва складаються наступні проводки:

дебет субрахунку 271 «Продукція рослинництва» – 245 грн.
(методом сторно)

дебет субрахунку 901 «Собівартість реалізованої продукції»
+ 140 грн.;

дебет субрахунку 231 «Рослинництво» + 66 грн.

дебет субрахунку 232 «Тваринництво» + 364 грн.

дебет субрахунку 233 «Промислове виробництво» (переробка) – 18 грн. (методом сторно)

кредит субрахунку 231 «Рослинництво» + 307 грн.

10.3.3. Облік витрат і виходу продукції тваринництва

До складу тваринництва входять молочне і м'ясне скотарство, свинарства, вівчарство, конярство, птахівництво, шовківництво тощо.

Всі витрати в тваринництві відображаються на субрахунку 232 «Тваринництво». За дебетом цього рахунку протягом року відображаються всі прямі витрати з тваринництва. В кінці року на дебет цього субрахунку додатково відноситься або сторнується калькуляційна різниця вартості робіт та послуг, що надані допоміжними виробництвами, вартість використаних кормів тощо. Таким чином, в кінці року на дебеті рахунку 232 будуть зібрані всі витрати на утримання тварин, що дає можливість калькулювати собівартість продукції тваринництва.

За кредитом рахунку 232 «Тваринництво» протягом року відображаються кількість і вартість основної, супутньої та побічної продукції тваринництва за плановою собівартістю, а в кінці року сюди відносяться також суми скорегованої різниці між фактичною і плановою собівартістю продукції тваринництва.

Вартість тварин, загиблих унаслідок стихійного лиха, відносять на субрахунок 991 «Втрати від стихійного лиха», а вартість тварин, що гинуть з інших причин (без суми, віднесеної на винних осіб), відображають у складі витрат на утримання відповідних видів і груп тварин.

Масу загиблого або вимушено забитого молодняка тварин, птиці і дорослої худоби на відгодівлі не виключають з приросту живої маси, отриманої за звітний рік.

Вартість отриманого гною, визначається, виходячи з вартості підстилки, витрат на зберігання гною в гноєсховищах і витрат на утримання устаткування з видалення гною і амортизація цього устаткування.

Продукцією вирощування молодняка тварин, птиці і тварин на відгодівлі є приріст живої маси поголів'я, яке зважують, а від тварин, які не зважуються (молодняк робочих коней, доросле

поголів'я птиці, кролі та звірі) приріст не визначається, а витрати направляються на до оцінку відповідної групи тварин.

Для визначення приросту живої маси певної групи тварин за звітний період (місяць, квартал, рік) необхідно до живої маси тварин на кінець звітного періоду (визначеної шляхом зважування) додати живу масу тварин, які вибули з даної вікової групи за звітний період (включаючи і загиблих тварин) і відняти масу тварин, що переведені в цю групу за звітний період, і живу масу тварин, що знаходяться в групі на початок звітного періоду.

Собівартість одиниці продукції тваринництва визначається після обчислення собівартості всіх видів кормів в рослинництві.

Об'єктами калькуляції в тваринництві є основна та супутня продукція: молоко, приплід, або приріст, шерсть, яйця та ін.

Побічною продукцією є: гній, пташиний послід, шерсть, перо і пух, шкіра здохлої і забитої худоби.

Собівартість основної продукції визначається всією сумою витрат, облченою за даною групою тварин, за виключенням вартості побічної продукції, згідно з діючими Методичними рекомендаціями № 132.

Порядок обчислення собівартості основної і побічної продукції молочного стада ВРХ розглянемо на прикладі.

Приклад:

У звітному році на утримання молочного стада витрачено 201 500 грн. Отримано молока 4030 ц і телят 205 голів, побічної продукції на суму 6100 грн., кількість кормо-днів утримання корів – 69100.

Визначення фактичної собівартості продукції молочного стада здійснюється за такою послідовністю:

1. Собівартість 1 кормо-дня

$$201\,500 \text{ грн.} : 69\,100 \text{ к.д.} = 2,92 \text{ грн.}$$

2. Собівартість 1 голови приплоду (згідно рекомендацій вартість однієї голови приплоду дорівнює вартості 60 кормо-днів утримання корів)

$$60 \text{ к.д.} \times 2,92 \text{ грн.} = 175,20 \text{ грн.}$$

3. Вартість приплоду всього

$$205 \text{ гол.} \times 175,20 \text{ грн.} = 35\,916 \text{ грн.}$$

4. *Вартість молока*

$201\ 500 \text{ грн.} - (35\ 916 \text{ грн.} + 6100 \text{ грн.}) = 159\ 484 \text{ грн.}$

5. *Собівартість 1 ц молока*

$159\ 484 \text{ грн.} : 4030 \text{ ц} = 39,57 \text{ грн.}$

Собівартість одного центнера приросту визначають шляхом розподілу всієї суми витрат, за вирахуванням вартості побічної продукції (гною), на кількість центнерів приросту.

В тому ж порядку обчислюють собівартість приросту свиней, овець, молодняка птиці та ін.

10.4. Облік витрат і виходу продукції промислових виробництв

Сільськогосподарські підприємства, окрім продукції рослинництва і тваринництва, виробляють і промислову продукцію, також здійснюють переробку сільськогосподарської сировини власного виробництва і давальницької сировини.

До промислових виробництв відносяться цехи з виробництва комбікорму, трав'яної муки, млини з виробництва муки, крупушки з виробництва круп та інших продуктів переробки зерна, цехи з переробки овочів, плодів, картоплі (виготовлення консервів, соків, соління, маринування, квашення), сушка плодів і цехи з переробки насіння соняшнику, конопель, льону та ін. на масло; цехи з переробки винограду і плодів на соки і вино; цехи з переробки молока на масло, сливки, сметану, сир та ін.; забій худоби на м'ясо, переробка м'яса (виготовлення ковбас, консервів, копченостей та ін.); цехи з первинної обробки льону і конопель; цехи з виготовлення цеглин і черепиці, вапна; кар'єри з добування шебеня, будового каменя та ін.; пилорами з розпилювання круглого лісу, столярні майстерні з виготовлення столярних виробів.

Для обліку витрат промислових виробництв використовують субрахунок 233 «Промислове виробництво», за дебетом якого відображаються витрати окремих промислових виробництв за статтями витрат, а за кредитом – вихід продукції в кореспонденції з дебетом наступних рахунків і субрахунків:

рахунок 20 і субрахунки :
субрахунок 201 “Сировина і матеріали”;
субрахунок 205 “Будівельні матеріали”;
субрахунок 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення”;

рахунок 26 “Готова продукція”

рахунок 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”.

Аналітичний облік витрат виробництва ведеться за видами виробництв, а в межах кожного виробництва – за видами продукції у виробничих звітах ф.10.3б.с.-г. до журналу ордеру 10.3 с.-г.

10.5. Облік послуг допоміжних виробництв та витрат машинно-тракторного парку

На рахунку 23 «Виробництво» на субрахунку 234 «Допоміжні виробництва» відображають витрати на утримання виробництв, що обслуговують основне виробництво сільськогосподарського підприємства. До них відносять виробництва, що забезпечують ремонт основних засобів, виготовлення запасних частин, транспортне обслуговування, виготовлення і ремонт тари, різних видів ресурсо- та енерго- забезпечення та ін.

Залежно від видів допоміжних виробництв витрати облічують на субрахунку 234 «Допоміжні виробництва» з використанням таких субрахунків другого порядку:

субрахунок 2341 «Ремонтні майстерні»;

субрахунок 2342 «Автомобільний транспорт»;

субрахунок 2343 «Гужовий транспорт»;

субрахунок 2344 «Енергетичні виробництва»;

субрахунок 2345 «Водопостачання»;

субрахунок 2346 «Газопостачання»;

субрахунок 2347 «Інші допоміжні виробництва (за видами)».

За дебетом рахунку 234 на протязі місяця накопичуються витрати на утримання допоміжних виробництв за їх видами. За кредитом ці витрати щомісячно списують в дебет субрахунків 231 “Рослинництво”, 232 “Тваринництво”, 233 “Промислове ви-

робництво”, та рахунків 91 “Загально виробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут тощо за фактичною собівартістю пропорційно кількості наданих робіт і послуг.

На субрахунку 235 «Витрати на утримання і експлуатацію машин і устаткування» відображають витрати, пов’язані з утриманням і експлуатацією сільськогосподарських машин і устаткування. До таких витрат відносяться витрати на утримання і експлуатацію тракторів, комбайнів, машин і устаткування.

У сільськогосподарських підприємствах ці витрати облічуються на субрахунках: 2351 “Утримання і експлуатація машинно-тракторного парку”, 2352 “Утримання і експлуатація комбайнів та інших самохідних машин”.

За дебетом субрахунку 235 облічуються витрати на утримання сільськогосподарської техніки за такими статтями: матеріальні витрати (паливо, запасні частини, будівельні матеріали, МШП тощо), витрати на оплату праці, відрахування та соціальні заходи, амортизація, інші витрати.

За кредитом на протязі року облічується планова вартість виконаних робіт (їх загальний обсяг у еталонних гектарах та тонно-кілометрах), яку було віднесено на рахунки з обліку витрат основного виробництва та інших споживачів послуг. Накопичена на протязі року нерозподілена частина витрат розподіляється між окремими споживачами пропорційно до виконаних робіт.

Аналітичний облік витрат на утримання допоміжних виробництв та машинно-тракторного парку ведеться за їх видами, а в межах кожного виробництва – за видами робіт і послуг у виробничих звітах ф.10.3б.с.-г. до журналу ордеру 10.3 с.-г.

Синтетичний облік ведеться у журналі-ордері 10.3.с.-г., кредитові обороти з якого розносяться до Головної книги.

10.6. Облік робіт та послуг обслуговуючих виробництв і господарств

На рахунку 23 «Виробництво» відображаються також витрати на утримання обслуговуючих виробництв, які відносяться на субрахунок 236 «Обслуговуючі виробництва і господарства», тут облічуються витрати, пов'язані з випуском продукції, виконанням робіт чи послуг обслуговуючими виробництвами для працівників сільськогосподарських підприємств. До них відносять такі виробництва і господарства:

субрахунок 2361 «Житлово-комунальне господарство»;

субрахунок 2362 «Пошивні та інші майстерні побутового обслуговування»;

субрахунок 2363 «Підприємства громадського харчування»;

субрахунок 2364 «Табори праці і відпочинку»;

субрахунок 2365 «Дитячі дошкільні установи»;

субрахунок 2366 «Установи культурно-побутового призначення»;

субрахунок 2367 «Інші виробництва і господарства».

За дебетом рахунку 236 накопичуються всі витрати за статтями на утримання обслуговуючих виробництв і господарств (за їх видами). За кредитом облічується дохід від реалізації послуг населенню та працівникам господарства.

Результати діяльності кожного обслуговуючого виробництва і господарства щокварталу списують наступними бухгалтерськими проводками:

Д-т рах. 949 К-т рах. 236 , якщо витрати перевищують доходи;

Д-т рах. 236 К-т рах. 719 , якщо доходи перевищують витрати, з подальшим віднесенням цих результатів на фінансовий результат діяльності підприємства.

Аналітичний облік витрат на утримання обслуговуючих виробництв і господарств ведеться за їх видами у виробничих звітах ф.10.3б.с.-г. до журналу ордеру 10.3 с.-г.

Синтетичний облік ведеться у журналі-ордері 10.3.с.-г.

10.7. Облік браку у сільськогосподарському виробництві

На цьому рахунку узагальнюється інформація про втрати від браку у виробництві сільськогосподарської і промислової продукції, а браком вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли і роботи, які не відповідають за своєю якістю або технічними умовами державним стандартам і можуть бути використані тільки після додаткових витрат на його виправлення.

Брак ділиться на зовнішній, який виявлений споживачем і пред'явлений для відшкодування збитків, і внутрішній, який виявлений в процесі виробництва. Брак може бути остаточним або поправним.

Втрати з внутрішнього браку стягають з винних осіб повністю або частково у встановленому законом порядку.

Собівартість внутрішнього браку визначається фактичними виробничими витратами по всіх статтях калькуляції, за винятком витрат на підготовку і освоєння виробництва, загально-виробничих витрат та інших спеціальних витрат, які відносяться тільки на собівартість готової продукції.

В собівартість зовнішнього браку входять фактична виробнича собівартість виробу, а також витрати на його заміну і транспортування.

Втрати підприємства від поправного браку визначаються витратами на додаткову або повторну обробку деталей. Втрати від браку зменшуються на вартість отриманих матеріалів за ціною їх можливого використання, а також на суму позовів до постачальників за поставку неякісних матеріалів, що стали причиною браку. На виробничих рахунках суми втрат від браку відображають за вирахуванням втрат, віднесених на винних осіб.

Облік браку ведуть на рахунку 24 «Брак у виробництві»

За дебетом рахунку 24 «Брак у виробництві» відображаються витрати через виявлений зовнішній і внутрішній брак (вартість непоправного, остаточного браку і витрати на виправлення браку), витрати на гарантійний ремонт в об'ємі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень.

Втрати від браку списують щомісячно на витрати відповідного виду виробництва і включають в собівартість тих виробів або робіт, за якими виявлений брак.

За кредитом цього рахунку відображаються суми, що відносяться на зменшення витрат на брак, і суми, які списуються на витрати на виробництво як втрати від браку, суми зменшення витрат від браку продукції, вартість відходів від бракованої продукції або реалізації їх за зменшеною ціною; вартість утримання з винуватців браку; суми відшкодування, отримані від постачальників недоброякісних матеріалів і напівфабрикатів, які стали причиною браку продукції.

Аналітичний облік втрат від браку ведеться за видами виробництв у Зведеній відомості до Журналу-ордеру 10.3 с.-г. ф.10.3д с.-г., синтетичний у Журналі-ордері 10.3 с.-г.

10.8. Облік готової продукції сільськогосподарського виробництва

Оприбуткування та списання сільськогосподарської продукції від виробництва здійснюють на підставі наступних первинних документів:

а) у рослинництві:

- "Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля" ф.77;
- "Реєстр прийняття зерна від шофера (застосовується при талонному способі і обліку зерна) ф.77а;
- "Пугівка на вивезення продукції з поля" ф.77а;
- "Талон водія" ф.77б;
- "Талон комбайнера" ф.77в;
- "Талон бункери ста" ф.77в;
- "Реєстр приймання зерна та іншої продукції" ф.78;
- "Реєстр приймання зерна вагарем" ф.78а;
- "Реєстр документів на вибуття продукції" ф.79;
- "Відомість руху зерна та іншої продукції" ф.80;
- "Щоденник надходження сільськогосподарської продукції" ф.81;

- “Акт на сортування і сушіння продукції рослинництва” ф. 82;
- “Щоденник надходження продукції закритого ґрунту” ф.83;
- “Щоденник надходження продукції садівництва” ф.84;
- “Акт на приймання грубих і соковитих кормів” ф.92;
- “Акт на оприбуткування пасовищних кормів” ф.93;

у тваринництві:

- “Акт на сортування яєць у цеху інкубації” ф.109;
- “Виробничий звіт про переробку про птиці та вихід продукції” ф.110;
- “Журнал обліку надою молока” ф.112;
- “Відомість руху молока” ф.114;
- “Акт настригу і прийняття вовни” ф.115;

у переробному і промисловому виробництві:

- Помольна квитанція” ф.122;
- “Звіт про переробку продукції” ф.123;
- “Відомість з переробки молока і молочних продуктів” ф.124.

Всі види сільськогосподарської продукції, виробленої в поточному році, облічують протягом року за плановою собівартістю з доведенням її в кінці року до фактичної собівартості. Підприємства, які не обчислюють собівартість продукції, наприклад, фермерські господарства, беруть її на облік за поточними (діючими на момент складання звітності) цінами. Різниця між фактичною і плановою собівартістю готової продукції, яка виявляється в кінці року, відноситься пропорційно на рахунок продукції і на інші рахунки, на які ця продукція була списана протягом року.

Продукцію, яка надійшла в господарство через обмін (по бартеру) або придбана за гроші, оцінюють за фактичною собівартістю придбання з урахуванням витрат, пов’язаних з доставкою цієї продукції в господарство.

Продукцію, вироблену в минулі роки, обліковують за фактичною собівартістю.

Витрати на доробку (очищення, сортування) продукції рослинництва урожаю минулого року відносять на збільшення її вартості. Невживані відходи (сміття, мертві відходи) списують тільки за кількістю.

Згідно діючого плану рахунків на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» відображається інформація про наявність, надходження і відвантаження готової сільськогосподарської продукції, незалежно від її подальшого використання, у тому числі і продукції, частково призначеної для власних потреб сільськогосподарських підприємств.

За дебетом рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» відображається надходження сільськогосподарської продукції, отриманої від власних підрозділів рослинництва, тваринництва і промислових підприємств, а також виявлені при інвентаризації надлишки готової продукції на складі, надходження продукції зі сторони, отриманої за послуги переробки давальницької сировини, безкоштовно отриманої готової продукції зі сторони і продукції, поверненої покупцями у випадках виявлення браку або невідповідності встановленим стандартам.

Сільськогосподарську продукцію, призначену для споживання в тваринництві як корму або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, вирощену для годування худоби, наприклад, зелену масу, сіно, силос, коренеплоди, соломку та ін., а також побічну продукцію і відходи, отримані при доведенні товарної продукції і насіння до належних кондицій; насіння і садивний матеріал, включаючи саджанці, призначені для закладки і ремонту насаджень, обліковують на рахунку 20 «Виробничі запаси», субрахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення».

Готову сільськогосподарську продукцію обліковують за місцями виробництва (відділеннями, фермами, бригадами), за видами. Залежно від виду, готова продукція обліковується на таких субрахунках:

271 «Продукція рослинництва»

272 «Продукція тваринництва»

273 «Продукція промисловості»

274 «Продукція допоміжних виробництв»

275 «Продукція обслуговуючих виробництв».

На субрахунку 271 «Продукція рослинництва» обліковують продукцію рослинництва за її видами, сортами, якістю та іншими показниками (пшениця озима, ячмінь озимий, ячмінь яровий, жито, горох, картопля стандартна, яблука 1-го сорту та ін.).

На субрахунку 272 «Продукція тваринництва» обліковують продукцію тваринництва за її видами (молоко, м'ясо, яйця, шерсть, шкури звірів, мед, кокони, товарна риба та ін.).

На субрахунку 273 «Продукція промисловості» обліковують продукцію (вироби) в промислових виробництвах (цеглина, щєбінь, вапно, камінь, пиломатеріали та ін.), а також продукцію, що відноситься до промислових цехів:

- з виробництва комбікорму, трав'яної муки;
- з виробництва муки;
- з виробництва круп;
- з переробки овочів, плодів, картоплі;
- з переробки насіння олійних культур на масло;
- з переробки винограду і плодів на соки і вино;
- з переробки молока на масло, зливання, сметану, сир та ін.;
- з переробки м'яса на ковбаси, консерви та ін.

Продукція промислових виробництв протягом року обліковується за плановою собі вартістю, яка в кінці року доводиться до фактичної собівартості.

На субрахунку 274 «Продукція допоміжних виробництв» ураховують продукцію, виконані роботи і послуги допоміжних виробництв. Облік продукції (робіт і послуг) допоміжних виробництв ведуть за фактичною собівартістю, яка визначається щомісячно. До продукції допоміжних виробництв відносяться:

- послуги ремонтних майстерень (ремонт основних засобів, виготовлення запасних частин);
- послуги вантажного автотранспорту (перевезення вантажів, людей та ін.);
- транспортні послуги тракторів (перевезення вантажів);

- послуги гужового транспорту (перевезення дрібних вантажів, людей та ін.);
- теплоенергія (вироблення різних видів енергії);
- водопостачання (подача води населенню, на виробничі цехи і для поливу);
- газифікація (послуги з подачі газу);
- тарне і тарно-ремонтне виробництво (виготовлення і ремонт тари);
- та інші виробництва за видами.

На субрахунок 275 «Продукція обслуговуючих виробництв» відноситься продукція:

- пекарень (хліб, булочки та інші хлібні вироби);
- їдалень, буфетів та ін.(готові страви і вироби);
- пошивних майстерень та ін.

Облік продукції обслуговуючих виробництв ведуть за фактичною собівартістю, яка визначається щомісячно. Роботи і послуги, виконані на стороні, списують на реалізацію.

Облік готової продукції на складі ведеться на картках або в книгах складського обліку, записи в яких проводяться по кожному прибутковому і витратному документах у натуральному вимірнику. Всі первинні документи з надходження і вибуття готової продукції матеріально-відповідальною особою разом зі Звітом про рух матеріальних цінностей ф.121 здаються в бухгалтерію.

Облік собівартості реалізованої сільськогосподарської продукції, робіт і послуг здійснюють на дебеті рахунку 90 «Собівартість реалізації» субрахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Готову продукцію, відвантажену або відпущену для потреб обслуговуючих виробництв і господарств (на громадське харчування, дитячі садки та ін.) або видану в рахунок оплати праці працівникам підприємства, списують за собівартістю в кореспонденції з рахунком 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

Вартість виконаних робіт і послуг, включених у товарну продукцію, на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського

виробництва» не відображається, а фактичні витрати з рахунку 23 «Виробництво» списуються при передачі їхньому замовнику на рахунок 90 «Собівартість реалізації» субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Облік виручки від реалізації сільськогосподарської продукції, робіт, послуг облічується за кредитом субрахунку 701 «Доход від реалізації готової продукції» і субрахунку 703 «Доход від реалізації робіт і послуг», в Журналі-ордері 11 с.-г. та відомостях до нього.

10.9. Облік напівфабрикатів у сільськогосподарських підприємствах

Напівфабрикати в сільськогосподарському виробництві облічуються на рахунку 25 «Напівфабрикати».

Цей рахунок призначений для обліку і узагальнення інформації про рух напівфабрикатів власного виробництва.

За дебетом рахунку 25 «Напівфабрикати» відображається надходження напівфабрикатів власного виробництва, за кредитом – вибуття цих напівфабрикатів у результаті продажу, передачі в подальшу переробку, безкоштовної передачі та ін.

Напівфабрикатами власного виробництва є ті напівфабрикати, які ще не пройшли всіх стадій технологічного процесу виробництва і підлягають подальшій доробці або укомплектовуванню у вироби. До них, зокрема, відносяться деталі, вироби та інші матеріали, мука, м'ясо, сокоматеріали у виноробстві і при виробництві соків, томатна паста, крохмаль, патока, солод, різні види овочевих і фруктових пюре, призначені для виготовлення іншої продукції.

На підприємствах, де напівфабрикати власного виробництва використовуються тільки для власних виробничих потреб, їхній рух і залишки обліковуються на рахунку 23 «Виробництво».

На субрахунок 202 ведеться облік придбаних напівфабрикатів.

Облік напівфабрикатів ведеться за місцями зберігання, як правило, за фактичною собівартістю. Проте можуть

застосовуватися і облікові ціни з подальшим доведенням їх до фактичної собівартості. Витрати з транспортування напівфабрикатів власного виробництва включаються в їх собівартість.

Аналітичний і синтетичний облік ведеться за видами напівфабрикатів і місцями зберігання в Журналі-ордері 10.1 с.-г. та відомості до нього.

Таблиця 2.30

Типові бухгалтерські проводки з обліку процесу виробництва продукції, робіт і послуг

Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
	дебет	кредит
А	1	2
А. Відображення витрат в галузі рослинництва		
1. Відображення суми витрат незавершеного виробництва минулого року в поточному році	231	231
2. Відображено списання витрат під посіви різних культур, у тому числі:		
- вартість послуг машинно-тракторного парку	231	235
- вартість внесених мінеральних добрив	231	208
- вартість насіння	231	208
- вартість послуг виїзної майстерні	231	234
- суми нарахованої оплати праці	231	661
- суми зборів до Фондів на соціальні заходи	231	65
- суми резервів відпусток	231	471
- вартість загальновиробничих витрат	231	91
3. Відображено оприбуткування зерна в первинній бункерній вазі за плановою собівартістю	27	231
4. Списані невикористані зернові відходи і усушка за плановою собівартістю	231	27
5. Оприбутковані зернові відходи від доробки зерна за плановою собівартістю	208	27
6. Оприбуткована солома від урожаю за фактичною собівартістю	208	231
7. Списана калькуляційна різниця, якщо фактична собівартість зерна вище планової (якщо навпаки – красним сторно)	27	231

А	1	2
Б. Відображення витрат у галузі тваринництва		
1. Відображено списання кормів виробництва минулого року за фактичною собівартістю	232	208
2. Списані витрачені ветеринарні медикаменти на лікування тварин	232	201
3. Списані витрати на ремонт устаткування	232	234
4. Списано паливо для виготовлення кормів	232	203
5. Списані запасні частини на ремонт устаткування	232	207
6. Списані малоцінні та швидкозношувані предмети	232	22
7. Списані послуги вантажного автотранспорту на перевезення кормів	232	234
8. Нарахована оплата праці працівникам тваринництва	232	661
9. Нараховані збори до Фондів на соціальні заходи	232	65
10. Нарахована сума резервів відпусток	232	471
11. Списані загально виробничі витрати	232	91
12. Оприбуткований приріст живої маси тварин за плановою собівартістю	21	232
13. Оприбутковане молоко від дійного стада корів за плановою собівартістю	27	232
14. Списання або зменшення в кінці року різниці між плановою і фактичною собівартістю:		
- з приросту тварин	21	232
- з молока від дійного стада	27	232
В. Відображення витрат на виробництво продукції промислових виробництв		
1. Списанні на виробництво продукції промислових виробництв вартість:		
- використаної сировини та матеріалів	233	201
- використаного палива	233	203
- використаної електроенергії	233	377
- використаних запасних частин	233	207
2. Нарахована заробітна плата працівникам промислових виробництв	233	661
3. Нараховані платежі до Фондів на соціальні заходи	233	65

А	1	2
4. Нарахована амортизація на основні засоби промислових виробництв	233	131
5. Списані загальновиробничі витрати	233	91
6. Оприбуткована на склад готова продукція за фактичною собівартістю	26	233
Г. Відображення операцій з відвантаження готової сільськогосподарської продукції, робіт і послуг		
1. Відображене списання сільськогосподарської продукції, яка відпущена на реалізацію:		
- за плановою собівартістю	901	27
- за ціною реалізації	361	701
- податкове зобов'язання з ПДВ	701	641
2. Відображена видача сільськогосподарської продукції у вигляді натуральної оплати:		
- за плановою собівартістю	901	27
- утримання із заробітної плати вартості виданої продукції	661	701
- податкове зобов'язання з ПДВ	701	641
3. Видана працівникам підприємства продукція у вигляді одноразової допомоги:		
- за собівартістю	901	27
- відображена сума реалізації за рахунок прибутку	949	701
- відображено податкове зобов'язання з ПДВ	701	641
4. Списана готова продукція у зв'язку із стихійним лихом	99	27
5. Списана нестача готової продукції (в межах норм природного убутку)	947	27
6. Проведена уцінка готової продукції, що частково втратила свою первинну якість	946	27
7. Відображене списання автопослуг, які надані іншим господарствам :		
- за плановою собівартістю	903	234
- за ціною реалізації	361	701
- податкове зобов'язання з ПДВ	701	641
7. Оприбутковані надлишки насіння виявлені при інвентаризації	208	716

Питання для самоперевірки:

1. *Класифікація витрат на виробництво сільськогосподарської продукції.*
2. *Витрати, які не включаються до собівартості сільськогосподарської продукції.*
3. *Облік витрат на виробництво продукції рослинництва.*
4. *Калькуляція собівартості продукції рослинництва.*
5. *Порядок корегування калькуляційної різниці*
6. *Порядок обліку витрат і визначення валового збору зерна, побічної продукції та її собівартість.*
7. *Облік витрат і виходу продукції тваринництва.*
8. *Калькуляція собівартості продукції тваринництва.*
9. *Облік витрат на виробництво промислової продукції.*
10. *Облік витрат на утримання допоміжних виробництв та машинно-тракторного парку.*
11. *Облік витрат обслуговуючих виробництв та господарств.*
12. *Облік браку в сільськогосподарському виробництві.*
13. *Облік напівфабрикатів;*
14. *Облік надходження сільськогосподарської продукції та за її видами.*
15. *Облік руху готової сільськогосподарської продукції на складі і в бухгалтерії.*

РОЗДІЛ ТРЕТІЙ

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК КАПІТАЛУ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ (частина друга)

В другій частині фінансового обліку викладена теорія і практика ведення фінансового обліку капіталу та зобов'язань на підприємствах різних форм власності з використанням прогресивних форм і національних стандартів обліку. Крім цього наведений порядок обліку короткострокових і довгострокових зобов'язань, облік доходів, витрат і фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств, облік формування статутного капіталу та інших фондів і резервів, нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

Тема 1. Облік зобов'язань за розрахунками з постачальниками

1.1. Принципи формування зобов'язань та їх класифікація

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання, їх класифікацію й оцінку, а також розкриває принципи надання інформації про зобов'язання у примітках до фінансової звітності.

Таким чином у відповідності до вимог П(С)БО 11:

Зобов'язання – це заборгованість сільськогосподарського підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приводить до зменшення ресурсів підприємства, що утілюють в собі економічні вигоди.

Кредиторська заборгованість (зобов'язання) виникає, якщо товари отримані, роботи або послуги виконані, а оплата за них не проведена. Або це заборгованість підприємства банку за отриманий кредит.

Зобов'язання відображають в балансі, якщо:

- його оцінка може бути достовірно визначена;
- існує вірогідність зменшення економічних вигод в майбутньому внаслідок її погашення.

Для основної частини зобов'язань сума заборгованості відома (заборгованість за товари, роботи, послуги), а для деяких зобов'язань вона повинна бути розрахована (податки та платежі до бюджету та соціальних фондів, відсотки та ін.).

Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду (приклад по закінченню терміну позовної давності).

Датою балансу вважається дата, на яку складений баланс підприємства. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду.

Якщо погашення зобов'язань очікується протягом року або операційного циклу, то вони відносяться до *короткострокових* або *поточних зобов'язань*, а якщо протягом року або звичайного операційного циклу не планується їх погашення, то вони відносять до *довгострокових зобов'язань*.

Згідно Положення (стандарту) 11 *зобов'язання* класифікуються на підставі тривалості періоду, протягом якого вони повинні бути погашені.

В цілях бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на:

- довгострокові;
- поточні;
- забезпечення;
- непередбачені зобов'язання.

Одним з видів довгострокових зобов'язань є відстрочені податкові зобов'язання, це суми податків на прибуток, які будуть сплачуватися в наступних періодах в результаті виникнення тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань і оцінкою цих активів або зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування.

У складі інших довгострокових зобов'язань відображаються:

- довгострокова заборгованість, забезпечена векселем;
- довгострокова заборгованість з фінансової оренди;
- інша довгострокова заборгованість.

Довгострокові зобов'язання відображаються в балансі за їх справжньою вартістю. Під справжньою вартістю розуміється дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення. Під сумою погашення розуміється не дисконтована сума грошових коштів або їхніх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена в процесі звичайної діяльності підприємства.

Забезпечення можуть створюватися для відшкодування майбутніх витрат на:

- оплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію;
- виконання зобов'язань з обтяжливих контрактів та ін.

Суми створених забезпечень визнаються витратами. Забезпечення використовуються для відшкодування тільки тих витрат, для покриття яких їх було створено.

Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу й у разі необхідності коригується (збільшується або зменшується). У разі відсутності вірогідності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню.

Непередбачені зобов'язання відображаються на позабалансових рахунках підприємства за обліковою оцінкою.

1.2. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками

Порядок проведення розрахунків між суб'єктами підприємницької діяльності регулюється Інструкцією «Про безготівкові розрахунки в господарському обігу України», затвердженій постановою Правління НБУ від 21.01.04 р. № 22.

Окрім звичайної форми розрахунків (готівкою або безготівковими грошовими коштами) відповідно до розділу 8 вказаної Інструкції, розрахунки з постачальниками та підрядниками можуть здійснюватися покупцями (замовниками) шляхом заліку взаємної заборгованості у разі, коли покупець (замовник) у свою чергу виступає постачальником (підрядником) товарів (робіт, послуг) своєму постачальнику (підряднику). Для здійснення заліку необхідно, щоб вимоги були зустрічними, тобто такими, які витікають з різних двох зобов'язань між двома юридичними особами з тим, щоб той, хто є боржником одного, був кредитором іншого. Наявність перерахованих умов дає право якій-небудь із сторін провести залік в сумарному виразі, заявивши про це іншій стороні.

Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками регламентується П(С)БО 11 "Зобов'язання".

Всі операції, пов'язані з розрахунками сільськогосподарських підприємств з постачальниками та підрядниками за придбані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи або надані послуги, знаходять відображення на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» незалежно від того, одночасно або заздалегідь проводилась оплата пред'явлених рахунків. Рахунок 63 має такі субрахунки:

631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;

632 «Розрахунки з іноземними постачальниками».

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

За дебетом рахунку 63 відображаються суми, що сплачені за рахунками і заліки за заздалегідь виданими, в установленому

порядку, авансами. Відфактуровані (оформлені до сплати рахунком-фактурою) і сплачені товарно-матеріальні цінності, що знаходяться в дорозі або не вивезені зі складу постачальників, обліковують як дебіторську заборгованість.

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

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

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

Розрахунки з постачальниками та підрядниками в податковому обліку відображаються у складі валових витрат за подією, яка відбулася першою: або оплата авансу (передоплата) за товари (роботи, послуги), або отримання товарів (робіт, послуг), окрім товарообмінних (бартерних) операцій.

Аналітичний облік розрахунків ведеться окремо за кожним постачальником і підрядником в розрізі кожного документа на оплату. На субрахунку 632 аналітичний облік ведеться в гривнях і у валюті, вказаній в договорі.

Синтетичний і аналітичний облік за рахунком 63 ведеться в журналі-ордері 6 с.-г.. Крім того накопичення даних за розрахунками з кожним окремим контрагентом на протязі звітного періоду можна здійснювати в «Реєстрі по розрахунках з постачальниками і підрядниками» ф. 6.1 с.-г.

1.3. Порядок визначення позовної давності при здійсненні розрахунків

При розрахунках між сільськогосподарськими підприємствами, підприємствами і громадянами встановлений термін позовної давності. *Позовна давність* – встановлений законом термін для захисту порушеного права.

На підставі Закону № 372 від 11.07.95 р. «Про внесення змін в статтю 71 Цивільного кодексу України» встановлений загальний термін для захисту права з позову особи, право якої порушено (позовна давність), тривалістю три роки.

Термін позовної давності починається з дня виникнення права на позов, тобто з моменту відвантаження продукції (виконання робіт, надання послуг) або з моменту здійснення розрахунків, передбачених умовами договору.

Якщо умовами договору не передбачені ці терміни, тоді відлік терміну позовної давності починається:

- з дати надходження коштів на поточний рахунок підприємства-продавця (якщо товари замовнику не відвантажені, роботи не виконані);

- з дати відвантаження постачальником продукції, надання послуг (якщо оплата від замовника (покупця) не надійшла);

- з дати оприбуткування товарно-матеріальних цінностей підприємством-покупцем або відображення в бухгалтерському обліку виконаних робіт, наданих послуг підприємством-замовником (якщо оплата не проведена).

Існують й скорочені терміни позовної давності (до шести місяців), зокрема за позовами: про нестачу проданих речей; про оплату продукції низької якості; про виявлені недоліки в роботі за договором підряду; про недоліки в роботі, виконаній за договором побутового замовлення.

Закінчення терміну позовної давності до пред'явлення позову є підставою для відмови в позові.

Сума списаної кредиторської і дебіторської заборгованості, за якою закінчився термін позовної давності, підлягає внесенню в доход бюджету не пізніше 10 числа місяця, наступного за тим, в яко-

му закінчився термін позовної давності (три роки), якщо заборгованість утворилася між двома державними підприємствами або між двома підприємствами, одне з яких державне.

Суми кредиторської заборгованості між підприємствами недержавної форми власності, з яких закінчився термін позовної давності, відносяться на результати фінансово-господарської діяльності, в наступному місяці після закінчення терміну позовної давності і відображаються у складі доходу від позареалізаційних операцій.

Суми депонентської заборгованості, з яких закінчився термін позовної давності після 17.05.93 р., підлягають перерахуванню до бюджету всіма підприємствами незалежно від форм власності не пізніше 10 числа наступного місяця після закінчення терміну позовної давності.

При невчасній сплаті до бюджету кредиторської і депонентської заборгованості з підприємства стягується пеня у розмірі 0,3% від суми заборгованості за кожний день прострочення.

Таблиця 3.1

Типові бухгалтерські проводки з обліку розрахунків з постачальниками

Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
	дебет	кредит
А	1	2
1. Відображене надходження сировини від постачальника (без урахування ПДВ)	201	631
Одночасно відображений податковий кредит	641	631
2. За отриману сировину підприємство (покупець) видало вексель		
- на суму отриманої сировини (з ПДВ)	631	621
- на суму відсотків за відстрочку платежу	391	621
3. Проведено залік взаємної заборгованості з іншим підприємством за додатковою угодою	631	361
4. Підприємство провело оплату за одержані від постачальника запасні частини	631	311

Закінчення таблиці 3.1

А	1	2
5. Підприємство провело передоплату постачальнику готівкою через підзвітну особу	631	372
- одночасно відображений податковий кредит з ПДВ	641	372
6. Відображені роботи і послуги підрядної організації, які віднесені:		
- на витрати виробництва тваринницької продукції	23	631
- на загальновиробничі витрати	91	631
- на загальногосподарські витрати	92	631
- на витрати зі збуту	93	631
7. Відображена покупка племінного молодняка тварин від племінного господарства	221	631
- одночасно визначений податковий кредит з ПДВ	641	631
8. Відображена оплата за отриманий племінний молодняк з урахуванням ПДВ	631	311
9. Відображена оплата постачальнику за рахунок короткострокового кредиту	631	601
10. Відображені операції, пов'язані з переробкою давальницької сировини:		
а) передане на переробку насіння соняшнику	206	208
б) пред'явлений рахунок за послуги переробки соняшнику без ПДВ	233	631
в) відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	631
г) списана собівартість насіння соняшнику, який переданий на переробку	233	206
д) оприбуткована готова продукція після переробки	27	233
е) відображена оплата послуг переробки з урахуванням ПДВ	631	311
11. В рахунок оплати постачальнику виданий вексель	631	621

Питання для самоперевірки

1. Принципи визначення зобов'язань згідно П(С)БО 11 "Зобов'язання".
2. Класифікація зобов'язань.
3. Довгострокові зобов'язання.
4. Короткострокові зобов'язання.
5. Облік розрахунків з постачальниками.
6. Позовна давність, порядок її встановлення й облік.

Тема 2. Облік короткострокових зобов'язань

2.1. Загальні положення

В умовах ринкової економіки розрізняють комерційний і банківський кредити. *Комерційний кредит* надається підприємствами або фізичними особами один одному у вигляді відстрочки сплати грошей за продані товари, виконані роботи й послуги. *Банківський кредит* видається банками у вигляді грошових позик на умовах суворого дотримання *принципів поворотності, терміновості, платності і під забезпечення*, передбачені чинним законодавством і погоджені сторонами. Всі питання, пов'язані з видачею і погашенням кредитів, регламентуються правилами банків і кредитними договорами, пов'язаними між підприємствами і банками, якими визначаються об'єкти кредитування, умови отримання і оплати кредиту, відсоткова ставка за кредит, зобов'язання підприємства по заставі цінностей, що кредитуються, джерела погашення позики та інші умови кредитування. Кредитний договір за короткотерміновими позиками за звичай укладається на рік.

Перш ніж звернутися в банк за кредитом, підприємство повинне ретельно зважити доцільність його отримання і можливість повернення, оцінити і зіставити умови надання і погашення кредиту різними комерційними банками з погляду, на які цілі надається кредит, розмірів відсоткових ставок та інших вимог. У свою чергу банк ретельно аналізує платоспроможність і ліквідність підприємства.

тва, оцінюючи його можливості своєчасно повернути кредит і сплатити відсотки. Для цього він має право запросити баланс та іншу звітність підприємства, здійснити перевірку забезпечення кредиту відповідними товарно-матеріальними цінностями, ознайомитися з документами, звітами та ін.

Для отримання кредиту підприємство подає банку заяву з додатком копій засновницьких документів, розрахунків, бухгалтерських і статистичних звітів, підтверджуючих забезпеченість кредиту і реальність його повернення.

2.2. Облік короткострокових зобов'язань

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

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

601 «Короткострокові кредити банків в національній валюті»

602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»

603 «Відстрочені короткострокові кредити банків в національній валюті»

604 «Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті»

605 «Прострочені позики в національній валюті»

606 «Прострочені позики в іноземній валюті»

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

Якщо підприємство є збитковим, то воно переводиться на особливий режим кредитування і розрахунків, при цьому отримані

кредити стягаються достроково і подальше кредитування підприємства припиняється.

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

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

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

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

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

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

Особливість організації бухгалтерського обліку валютних операцій полягає в тому, що необхідно відображати облік короткострокових кредитів банків одночасно у двох валютах: національній валюті України та іноземній. При цьому показують в чисельнику вартісні показники в іноземній валюті, а в знаменнику – еквівалент цих вартісних показників у національній валюті за курсом Націо-

нального банку України на дату, яка затверджена для перерахунку операцій і операцій в іноземній валюті.

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

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

Основна кореспонденція рахунку 60 надана в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Бухгалтерські проводки з обліку розрахунків за короткостроковими зобов'язаннями

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

Якщо короткострокові кредити банку після закінчення терміну видачі кредитів не повернені і не проведена відстрочка кредитів на певний час, такі короткострокові кредити банків переводяться

до складу прострочених позик. На суму прострочених кредитів банку нараховується пеня - як на основну суму кредиту, так і на відсотки за кредит.

Синтетичний облік операцій на рахунку 60 ведеться в Журналі-ордері 4 с.-г. та аналітичних таблицях до нього.

2.3. Облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями

Під поточною заборгованістю за довгостроковими зобов'язаннями мають на увазі ті довгострокові зобов'язання, за якими настають терміни погашення протягом майбутніх дванадцяти місяців з дати балансу.

Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями відображається на рахунку 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», який має такі субрахунки:

611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»;

612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті».

За кредитом рахунку 61 відображається та частина довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, за дебетом – погашення поточної заборгованості, її списання та ін.

Аналітичний облік ведеться за кредиторами і видами заборгованості. Якщо підприємство отримало довгостроковий кредит в банку на три роки і за умовами договору погашення отриманого кредиту буде здійснюватися щорічно рівними частинами, в цьому випадку робиться бухгалтерська проводка за дебетом субрахунку 501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті» на суму, що підлягає поверненню в кінці першого року використання кредиту, тобто протягом майбутніх дванадцяти місяців з дати балансу і кредитом субрахунку 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті».

При поверненні кредиту в кінці першого терміну робиться проводка за дебетом субрахунку 611 і кредитом субрахунку 311 «Поточний рахунок у національній валюті».

Аналогічно робляться бухгалтерські проводки при використанні в розрахунках субрахунку 612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті».

Облік поточної заборгованості на рахунку 61 ведеться в одному з розділів Журналу-ордеру та відомості аналітичного обліку ф. 8 с.-г.

2.4. Облік короткострокових векселів виданих

В даний період, коли ризик несплати або невчасної оплати рахунків постачальників різко зріс, для зменшення ризику постачальник вимагає від покупця або попередньої оплати, або провести розрахунок векселем.

Вексель – це письмове зобов'язання, що дає власнику право після закінчення терміну зобов'язання зажадати від векселедавця сплати вказаної суми у векселі.

Вексель – не тільки форма розрахунків, але і форма отримання комерційного кредиту, оскільки оплата за векселем відбувається не відразу, а через певний час. Він повинен бути складений за встановленою формою, оскільки тільки в цьому випадку він має юридичну силу. У разі відмови від оплати за векселем векселетримач має право на звертання до суду для примусового стягнення з векселедавця вказаної суми за рахунок майна боржника.

На рахунку 62 «Короткострокові векселі видані» ведеться облік розрахунків із заборгованості постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам за отриману сировину, матеріали, паливо, виконані роботи й за іншими операціями, на які сільськогосподарськими підприємствами видані векселі.

Рахунок 62 має такі субрахунки:

621 «Короткострокові векселі, видані в національній валюті»

622 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті».

Видані векселі покупцем для погашення розрахунків з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами обліковуються за дебетом субрахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» або субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» і кредитом субрахунку 621 «Короткострокові векселі, видані в національній валюті». Погашення заборгованості з виданих векселів у покупця обліковується за дебетом субрахунку 621 і кредитом субрахунку 311 «Поточний рахунок у національній валюті»

Облік операцій та заборгованості за векселями виданими в розрізі підприємств векселетримачів на сільськогосподарських підприємствах ведеться в Журналі-ордері та відомості аналітичного обліку ф. 8 с.-г.

Таблиця 3.3

Типові бухгалтерські проводки з обліку розрахунків за короткостроковими зобов'язаннями

Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
	дебет	кредит
1	2	3
А. Облік розрахунків з короткострокових кредитних операцій в національній валюті		
1. Відображене надходження на поточний рахунок короткострокового кредиту банку на виробничі цілі	311	601
2. Проведена оплата рахунку постачальника за придбані матеріальні цінності	631	601
3. Сплатчена заборгованість, що підлягає відшкодуванню покупцю	361	601
4. Виставлений акредитив для розрахунків з постачальником	313	601
5. Проведені розрахунки з присудженої претензії	374	601

Продовження таблиці 3.3

1	2	3
6. Відображений авансовий платіж підряд-нику	371	601
7. Сплачений податок на прибуток	641	601
8. Сплачений збір з обов'язкового пенсійного страхування	651	601
9. Сплачена кредиторська заборгованість за рахунок короткострокового кредиту	377	601
10. Погашена заборгованість з прострочених кредитів банку	605	601
11. Погашені короткострокові кредити банку за термінами з поточного рахунку	601	311
12. Зараховані в рахунок погашення залишки з виставленого раніше акредитиву, відкритому за рахунок короткострокових кредитів банків	601	313
13. Погашена заборгованість з короткострокового кредиту довгостроковим кредитом	60 ¹	501
Б. Облік розрахунків з короткострокових кредитів в іноземній валюті		
1. Банк надав короткостроковий кредит в доларах США і передав на валютний рахунок підприємства (курс НБУ на дату надходження валюти 5,4 грн. за 1 USD)	312	602
2. Проведена оплата за отримане насіння іноземному постачальнику	362	312
3. Повернення отриманого короткострокового кредиту в іноземній валюті (при курсі НБУ на дату повернення валюти 5,5 грн. за 1 USD)	602	312
4. Відображені втрати при негативній курсовій різниці	945	311
5. Результат від негативної різниці списаний на фінансові результати	791	945
В. Облік розрахунків при отриманні кредиту, нарахуванні відсотків і пені у зв'язку із зміною умов повернення кредиту		
1. Відображено отримання короткострокового кредиту банку на поточний рахунок	311	601
2. Нараховані відсотки за використання короткострокового кредиту	951	684

<i>Закінчення таблиці 3.3</i>		
1	2	3
3. Списані нараховані відсотки за кредит	684	311
4. Неповернений кредит банку по терміну переведений до складу прострочених позик	601	605
5. Нарахована пеня за прострочення платежів	948	685
6. Сплачена пеня за прострочення платежів	685	311
7. Повернена основна сума короткострокового кредиту, який був переведений до складу прострочених позик	605	311

Питання для самоперевірки

1. *Визначення поточної заборгованості.*
2. *Облік поточних зобов'язань.*
3. *Види короткострокових зобов'язань та цілі їх використання.*
4. *Порядок видачі короткострокових кредитів банками.*
5. *Облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.*
6. *Облік короткострокових векселів виданих.*

Тема 3. Облік розрахунків з оплати праці

3.1. Завдання обліку праці та заробітної оплати

Облік праці та коштів на її оплату займає одне з важливих місць в бухгалтерському обліку на сільськогосподарських підприємствах. У складі виробничих витрат оплата праці складає від 15 до 35% всіх витрат і здійснює значний вплив на формування фінансових результатів діяльності підприємства.

Під оплатою праці прийнято розуміти виражену в грошовому обчисленні певну частку праці працівників в суспільному продукті, яка надходить в особисте споживання.

Закон України «Про оплату праці» від 24.03.95 року № 108/95 – ВР (зі змінами й доповненнями) є основним базовим документом з питань оплати праці. Згідно статті 8 Закону держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств всіх форм власності шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій, регулювання фондів оплати праці працівників підприємств монополістів згідно переліку, визначеному Кабінетом Міністрів України, а також шляхом оподаткування прибутків працівників.

Закон України «Про колективні договори та узгодження» регламентує сферу соціально – трудових відносин, у тому числі з питань нормування й оплати праці, встановлення форм, систем, розмірів заробітної плати й інших видів виплат (доплат, надбавок, премій тощо), встановлення гарантій, компенсацій, пільг і умов регулювання фондів оплати праці. Колективний договір може передбачати й інші додаткові в порівнянні з чинним законодавством і угодами гарантії, соціально – побутові пільги.

Підприємство за наявності фінансових можливостей згідно зі статтею 15 Закону “Про оплату праці” самостійно в колективному договорі визначає умови й оплату праці. При цьому визначаються форми та системи оплати праці своїх працівників, норми праці, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, умови введення і розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат з дотриманням норм, передбачених законодавством.

Оплата праці робітників тісно пов’язана з їх соціальним страхуванням, яке здійснює підприємство через обов’язкові відрахування до позабюджетних соціальних фондів. Тарифи страхових внесків до цих фондів для підприємств встановлюються в законодавчому порядку у відсотках до нарахованої заробітної плати.

Основними завданнями обліку праці та його оплати є:

➤ своєчасне і правильне обчислення заробітку кожному працівнику відповідно до виконаної роботи за обумовленими умовами оплати праці;

- точне обчислення податків та інших утримань з нарахованого заробітку, своєчасне їхнє перерахування за призначенням;
- забезпечення своєчасної виплати заробітної платні;
- правильне включення витрат на оплату праці і відрахувань на соціальні потреби в собівартість продукції (робіт, послуг);
- формування достовірної інформації з праці та її оплаті, необхідної для оперативного керівництва і складання звітності, а також для здійснення розрахунків з податковими органами та органами соціального страхування.

На основі даної інформації здійснюється контроль за використанням робочого часу на виробництві, упровадженням прогресивних методів оплати праці, дотриманням співвідношення між зростанням продуктивності праці і його оплатою, за рівнем витрат на оплату праці, використанням коштів, які направлені на споживання.

3.2. Класифікація персоналу підприємства

Трудові ресурси сільськогосподарського підприємства визначаються чисельністю персоналу, його складом і кваліфікацією. Визначаючи загальну чисельність працівників, їхній професійний і кваліфікаційний склад, підприємство виходить з того, щоб контингент працюючих повною мірою відповідав характеру і об'єму робіт, що виконуються.

Основою правильної організації обліку праці та його оплати є класифікація персоналу. За тривалістю роботи на підприємстві працівники поділяються на:

- *постійних*, прийнятих без обмеження терміну або на певний термін, передбачений договором (контрактом);
- *тимчасових*, прийнятих на певний термін для заміщення тимчасово відсутніх працівників;
- *сезонних*, прийнятих для виконання робіт сезонного характеру.

Загальна чисельність працівників всіх груп є обліковою наявністю персоналу підприємства. Обліковий контингент

можна підрозділяти на явочний, оплачуваний і неоплачуваний. В *явочний* контингент входять працівники, що фактично були на роботі. *Оплачуваний* контингент включає явочний, а також працівників підприємства, які відсутні на роботі, але яким відповідно до чинного законодавства виплачується заробіток (працівники, що знаходяться у відпустках, виконуючі громадські обов'язки тощо). Працівники, що знаходяться у відпустці без збереження, хворі та інші працівники, що знаходяться в списку підприємства, але не одержують від нього в тій або іншій формі коштів на утримання, входять в *неоплачуваний* контингент.

Для виконання разових робіт непостійного характеру, наприклад, робіт, пов'язаних зі збиранням врожаю сільськогосподарських культур, підприємство може набирати додаткових працівників, що включаються в *необліковий* склад.

Залежно від форми взаємин і виду договорів, що укладаються, розрізняють працівників, що знаходяться з підприємством в трудових і цивільно-правових відносинах. Відповідно до Трудового договору (контракту) відношення між працівником і підприємством регулюються Кодексом законів про працю України. Підставою виникнення трудових відносин є Наказ про прийом на роботу. Трудовий договір укладається, як правило, на певний термін. Закінчення терміну трудового договору не призводить до автоматичного припинення його дії.

Взаємини за цивільно-правовими договорами (підяду) регулюються Цивільним Кодексом України. Найбільш часто в практичній діяльності використовується Договір підяду. На підставі цього договору підрядник зобов'язується виконати на свій ризик певну роботу за завданням замовника з його або своїх матеріалів. Замовник зобов'язується прийняти і сплатити виконану роботу. При цьому підрядник самостійно визначає умови виконання робіт, організує свій робочий час, несе ризик випадкової загибелі при виконанні робіт.

За місцем основної роботи розрізняють персонал, що перебуває на роботі на даному підприємстві, і персонал, залучений з інших підприємств і організацій на умовах праці за сумісницт-

вом. Основною вважається робота на підприємстві, де зберігається трудова книжка працівника.

За функціями, що виконуються, і ролі у виробничому процесі розрізняють чотири категорії персоналу: робітники, керівники, фахівці і службовці. Ознакою віднесення працівника до тієї або іншої категорії є їхня посада.

До *робітників* відносяться особи, безпосередньо зайняті створенням матеріальних цінностей, управлінням, спостереженням і доглядом за машинами і устаткуванням, переміщенням вантажів і перевезенням пасажирів, які зайняті переважно фізичною працею і виконують як основні, так і допоміжні роботи.

Керівники – це особи, які організують діяльність трудових колективів і управляють нею. В їх підпорядкуванні знаходяться робітники, фахівці й службовці. Виділяють дві групи керівників: в першу входять ті, хто забезпечує загальне і функціональне керівництво підприємством в цілому, в другу групу – особи, що очолюють структурні підрозділи підприємства. До категорії керівників відносяться також заступники керівників перелічених посад.

Фахівці – це інженерно-технічні працівники, що виконують різноманітні інженерні, технологічні, юридичні, економічні роботи (інженери, агрономи, зоотехніки, ветеринарні лікарі, економісти, бухгалтери, ревізори, диспетчери, юристи).

Службовцями вважаються працівники, зайняті господарським обслуговуванням, виконуючі канцелярські роботи з підготовки, оформлення й зберігання документації, технічні виконавці, обліковий персонал.

За характером участі в процесі праці працівники підрозділяються на дві групи: оперативно-виробничий персонал, безпосередньо зайнятий створенням продукції, виконанням робіт і послуг, та апарат управління, що виконує функції організації з управління виробництвом.

Залежно від сфери застосування праці розрізняють виробничий і невиробничий персонал. До *виробничого* персоналу відносять працівників основних, допоміжних і підсобних цехів, які беруть участь у процесі виробництва продукції, керують цим

процесом або обслуговують його. До *невиробничого* персоналу зараховують працівників житлово-комунального господарства і культурно-побутових установ (дитячих садків, навчальних закладів, медичних пунктів тощо), що перебувають на балансі підприємства.

3.3. Тарифна система та її елементи

Тарифна система – це сукупність нормативів, на основі яких здійснюється диференціація й регулювання оплати праці різних груп працівників залежно від рівня їх кваліфікації, складності і відповідальності робіт, що виконуються. Основними елементами тарифної системи є тарифні ставки (посадові оклади), тарифна сітка і тарифно-кваліфікаційний довідник.

Тарифні ставки виражають в грошовій формі розмір оплати праці різних груп і категорій працівників за одиницю робочого часу (година, день, місяць) на роботах з нормальними умовами праці. За роботу в несприятливих умовах передбачаються відповідні доплати, компенсації.

Показниками кваліфікації робочих і кваліфікаційного рівня робіт є *тарифні розряди*. Робітники однієї й тієї ж професії привласнюються різні тарифні розряди залежно від умови їх професійних знань і трудових навичок.

Тарифікація робіт і привласнення робочим кваліфікаційних розрядів здійснюються за допомогою Єдиного тарифно-кваліфікаційного довідника робіт і професій. В довіднику представлені тарифно-кваліфікаційні характеристики професій робочих, характеристики видів робіт, вимоги до знань і спеціальної підготовки виконавців.

Сукупність кваліфікаційних розрядів і відповідних їм тарифних коефіцієнтів називається *тарифною сіткою*. Виконання найпростіших робіт оплачується за тарифною ставкою робітникам I розряду. Тарифні ставки робітників інших розрядів перевищують цей розмір залежно від рівня кваліфікації, тобто привласненого розряду і встановленого коефіцієнта. Тарифний коефіцієнт I розряду рівний 1. Тарифні коефіцієнти інших розрядів

тарифної сітки показують, в скільки разів тарифні ставки подальших розрядів вище за ставку I розряду.

Регулювання рівня оплати праці керівників, фахівців і службовців здійснюється за допомогою їхніх місячних посадових окладів. Для більш повного урахування в посадових окладах відмінностей в кваліфікації, складності і відповідальності робіт, що виконуються, підвищення зацікавленості фахівців в зростанні професійної майстерності введені категорії працівників різних спеціальностей. Категорію і відповідний оклад фахівцям встановлює керівник підприємства на основі рекомендацій атестаційної комісії.

Умови оплати праці керівників сільськогосподарських підприємств визначаються в Контракті і встановлюються в прямій залежності від результатів виробничо-фінансової діяльності. В Контракті можуть бути обумовлені додаткові умови матеріального і соціального заохочення.

3.4. **Форми та системи оплати праці**

Форма оплати праці – це спосіб встановлення залежності заробітку працівника від кількості і якості затраченої праці. Витрати праці оцінюються або робочим часом, або кількістю виробленої продукції (обсягом виконаних робіт). Залежно від цього розрізняють дві форми оплати праці: погодинну і відрядну.

При *погодинній формі* мірою праці є відпрацьований час. Залежно від фактично відпрацьованого часу і встановленої тарифної ставки або окладу визначається заробіток працівника.

При *відрядній формі* мірою оплати праці є вироблена робітником (групою робітників) продукція (виконаний обсяг робіт). Оплата праці нараховується у встановленому розмірі за кожну одиницю виконаної роботи або виготовленої продукції.

Право вибору форми оплати праці надано підприємству. На кожному конкретному виробництві повинна застосовуватися та форма оплати праці, яка в щонайбільшій мірі відповідає його організаційно-технічним умовам, забезпечує поєднання інтересів окремих працівників з інтересами колективу.

Для підвищення зацікавленості працівника в результатах праці і посилення зв'язку заробітку з конкретними виробничими показниками застосовуються різні системи доплат. Системи оплати праці розрізняються порядком обчислення заробітку працівника.

Погодинна форма оплати праці має дві системи: просту погодинну і погодинно-преміальну.

Проста погодинна система ґрунтується на даних обліку робочого часу. Заробіток при цій системі оплати праці визначається множенням встановленої тарифної ставки на фактично відпрацьований час. Проста погодинна система, доповнена преміюванням за конкретне досягнення в праці, утворює *погодинно-преміальну* систему.

Основними системами відрядної форми оплати праці, які застосовуються в сільськогосподарських підприємствах, є пряма відрядна, відрядно-преміальна і акордно-преміальна. Залежно від форми організації праці ці системи у свою чергу підрозділяються на індивідуальні і колективні (бригадні).

Пряма відрядна система полягає в тому, що заробіток працівнику нараховується за встановленою розцінкою за кожну одиницю якісно виробленої продукції або виконаної роботи. Основним елементом цієї системи є відрядна розцінка, яка встановлюється на кожний вид роботи або робочу операцію виходячи з тарифної ставки, відповідної розряду роботи, і норми вироблення або норми часу на її виконання.

Індивідуальна пряма відрядна система оплати праці, створюючи особисту матеріальну зацікавленість робітників в підвищенні індивідуального вироблення, слабо зацікавляє їх матеріально в досягненні високих показників роботи бригади, підрозділу в цілому. Тому на практиці вона частіше застосовується для поєднання як загальних, так і конкретних індивідуальних кількісних і якісних показників роботи. В результаті цього утворюється *відрядно-преміальна* система оплати праці.

При *акордно-преміальній* системі оплати праці розмір заробітку встановлюється не за кожну операцію, а за виконання певного комплексу робіт. На виконання цих робіт бригаді, ланці

або групі робітників видається акордний наряд-завдання, в якому зазначають обсяг і умови роботи, термін її виконання, розмір оплати праці і умови преміювання. Для визначення загальної суми оплати за акордним нарядом заздалегідь складається калькуляція. В ній указують повний перелік і обсяг робіт, що входять в акордне завдання, діючі розцінки і норми часу на кожну операцію, розрахункову трудомісткість і загальну вартість виконання комплексу робіт.

В основу формування бригад встановлено закріплення певного обсягу робіт не за конкретним працівником, а за всією бригадою, зміною, ділянкою з оплатою за кінцевим результатом. В бригаді кожний робітник виконує певну роботу і одержує за неї індивідуальний заробіток.

Оплата праці в бригадах може бути відрядно-преміальною або погодинно-преміальною. При відрядно-преміальній системі заробіток колективу складається з таких елементів:

прямий відрядний заробіток за фактично виконану роботу за діючими комплексними розцінками, що встановлені на планово-облікову одиницю кінцевого результату колективної праці;

поточне преміювання за виконання місячних виробничих завдань за затвердженими показниками кінцевого результату колективної праці.

Членами колективу можуть нараховуватися разові премії (за упровадження нової техніки, винахідництво і раціоналізацію тощо), а також доплати і надбавки, що несуть індивідуальний характер (за роботу в святкові дні, нічний і наднормовий час тощо).

При погодинно-преміальній оплаті праці колективу бригади щомісячно видається нормоване завдання, в якому зазначається регламент виконання завдань, умови преміювання. Сума колективної премії встановлюється за одиницю кінцевого результату праці бригади незалежно від її чисельності. Ця форма організації й оплати праці застосовується на роботах з технічного обслуговування устаткування, машин і механізмів на збиранні врожаю.

3.5. Облік особового складу

Показник чисельності персоналу передусім є об'єктом оперативного обліку і статистичного узагальнення. В той же час даний показник тісно взаємозв'язаний з обліком праці, його оплатою і оподаткуванням, тому інформація про чисельність працівників використовується і контролюється бухгалтерією підприємства.

Згідно наказів № 253 і № 277 Міністерства соціальної політики України затверджені типові форми первинного обліку, які введені в дію з 1 січня 1996 року, в тому числі з обліку особового складу:

- П-1 “Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу”;
- П-2 “Особова картка”;
- П-3 “Алфавітна картка” ;
- П-4 “Особова картка спеціаліста з вищою освітою, яка виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські та технологічні роботи” ;
- П-5 “Наказ (розпорядження) про перевід на іншу роботу”;
- П-6 “Наказ (розпорядження) про надання відпустки” ;
- П-7 “Список № ___ про надання відпустки” ;
- П-8 “Наказ (розпорядження) про закінчення трудового договору (контракту);
- П-12 “Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати”;
- П-13 “Табель обліку використання робочого часу” ;
- П-14 “Табель обліку використання робочого часу” ;
- П-15 “Список осіб, які працювали понаднормово”;
- П-16 “Листок обліку простоїв”.

Облік особового складу ведеться працівником , на якого покладені ці обов'язки наказом керівника підприємства (організації).

Дані про облік особового складу формуються у відділі кадрів. Зарахування в особовий склад підприємства здійснюється на підставі Наказу (розпорядження) про прийом на роботу ф.П-1. Найом керівника сільськогосподарського підприємства здійсню-

ється власниками на загальних зборах учасників, шляхом підписання контракту і призначення його на посаду. Контракт є підставою для видання Наказу (розпорядження) про призначення на посаду з дня, встановленого угодою сторін в контракті.

На кожного знову прийнятого працівника відділ кадрів заводить особисту справу і Особову картку ф. П-2. В особистій справі зберігаються всі документи, пов'язані з прийомом, переміщеннями і звільненням працівника: заява про прийом на роботу, анкета, автобіографія, виписки з наказів, що стосуються даного працівника, характеристика і т.п. Особові картки розміщують в картотечі, де їх групують за структурними підрозділами і в алфавітному порядку за прізвищами працівників. На підставі особових карток ведеться облік руху чисельності і складу працівників.

При прийомі на роботу працівник зобов'язаний здати у відділ кадрів свою трудову книжку, в якій робиться відповідний запис. Трудова книжка зберігається на підприємстві до моменту звільнення працівника. Працівнику, який уперше наймається на роботу, трудову книжку виписує дане підприємство. Облік нових трудових книжок, що знаходяться у відділі кадрів ведеться у Книзі обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них ф.П-9, а оформлених документів у Книзі обліку руху трудових книжок і вкладишів до них ф.П-10.

Накази про прийом на роботу є підставою для ведення бухгалтерією розрахунків з працівниками з оплати праці. Тому відділ кадрів передає в бухгалтерію виписки з наказів, на підставі яких в бухгалтерії на кожного працівника відкривається особовий рахунок ф.ПР-54 та ф.ПР-54а, що містить довідкові дані, необхідні для правильного нарахування заробітку і визначення утримань з нього. В ньому здійснюється накопичення інформації для розрахунку середнього заробітку, визначення сукупного доходу.

Кожному прийнятому працівнику привласнюється табельний номер, який проставляється у всіх регістрах з обліку особового складу і в первинних документах з нарахування заробітної плати. При звільненні або переведенні працівників табельні но-

мери привласнюються знову прийнятим на роботу тільки з 1 січня наступного року після вибуття працівника.

3.6. Документування витрат праці та її оплати

Облік використання робочого часу, а також контроль за станом трудової дисципліни на підприємствах здійснюється шляхом табельного обліку.

На сільськогосподарських підприємствах облік часу ведеться у Табелі обліку робочого часу ф.64, або ж Табелі обліку використання робочого часу ф.П-13,14, який складається в розрізі їх структурних підрозділів. Прізвища працівників в таблиці розміщують за категоріями персоналу. За кожне число місяця указують години, фактично відпрацьованого урочного і наднормового часу, в святкові дні, години нічної роботи, годинник недоробки і нез'явлень з позначенням їхніх причин відповідно до галузевого переліку видів витрат робочого часу і причин відсутності на роботі. Наприклад, нічні години роботи відзначають буквою «Н», відпустка - буквою «В», дні виходів - буквою «Е» тощо. Підставою для здійснення записів у Табелі ф.64 щодо використання робочого часу є наступні типові документи:

- список осіб, які працювали в надурочних час ф.П-15;
- листок обліку простоїв ф.П-16;
- наказ (розпорядження) про надання відпустки ф.П-6;
- список про надання відпустки ф.П-7;
- листок непрацездатності.

Крім того на сільськогосподарських підприємствах для обліку робочого часу використовуються такі спеціалізовані документи як:

- обліковий лист цілоденних (змінних) та внутрішньозмінних простоїв ф.64а;
- книжка бригадира з обліку праці і виконаних робіт ф.65;
- відомість обліку простоїв машино-тракторного парку ф.251;
- книга реєстрації листків непрацездатності ф.170.

Якщо час роботи приходиться на два дні, то запис роблять в двох графах: в одній - від початку роботи (чергування) до 24 год. і в іншій - з 0 год. до закінчення роботи. Години роботи у нічний час (з 22 год. до 6 год. ранку) у таблиці вказують дробом. При цьому в чисельнику проставляють загальне число годин роботи, в знаменнику - у тому числі години роботи у нічний час, наприклад $8/(Н-6)$.

Якщо працівник був відсутнім частину робочого дня, в таблиці в графі цього дня проставляється дріб: в чисельнику зазначають число відпрацьованого годин, в знаменнику - число годин відсутності на роботі і умовне позначення причини відсутності.

Табель складає в одному екземплярі табельник, обліковець, бригадир або особа, на це уповноважена. В кінці місяця в таблиці підраховують дні і години фактичної роботи, дні нез'явлень, святкові і виходи дні, години нічної і наднормової роботи кожного працівника. Оформлені таблиці обліку використання робочого часу передають в бухгалтерію для розрахунку оплати праці, коригування сум авансу і контролю за правильністю розрахунків з персоналом.

Виробіток характеризує кількість виробленої продукції, виконаних робіт або послуг за певний період (зміну, місяць) окремим працівником або групою працюючих. Вона є основним елементом в підрахунку заробітку при відрядній формі оплати праці. Облік виробітку необхідний також для контролю за виконанням завдань, встановлених бригадам, цехам, ділянкам, для оперативного управління і регулювання виробництвом.

Дані про виробіток використовуються для визначення заробітку і при погодинній оплаті праці, коли вона поєднується з доплатами за виконання нормованих завдань і преміюванням за зниження трудомісткості робіт і зростання продуктивності праці.

Залежно від характеру виробництва, форми організації і оплати праці використовують різні системи обліку виробітку. Основними з них є післяопераційна система і система обліку виробітку за кінцевим результатом. Ці системи розрізняються вживаними формами первинних документів, порядком їх виписування, способами підрахунку виробітку і визначення

заробітку. Найпоширенішими документами в цій системі в сільськогосподарських підприємствах є:

- обліковий листок тракториста-машиніста (при колективному підряді і погодинному авансуванні) ф.65а – для нарахування оплати праці трактористам, що працюють на умовах колективного підряду зайнятих на виконанні механізованих робіт;

- обліковий листок праці і виконаних робіт (для бригади) ф.66 – для нарахування оплати праці робітникам бригади за виконаний обсяг робіт, що зайняті на кінно-ручних роботах;

- обліковий листок праці і виконаних робіт (індивідуальний) ф.66а – для нарахування оплати праці окремим робітникам, що зайняті на кінно-ручних роботах;

- обліковий лист тракториста-машиніста (без причіплювача) ф.67б – для нарахування оплати праці трактористам та комбайнерам, що зайняті на виконанні механізованих робіт;

- дорожній лист трактора ф.68 – для нарахування оплати праці трактористам, що зайняті на транспортних роботах;

- розрахунок нарахування заробітної плати працівникам тваринництва ф.69 – для нарахування оплати праці тваринникам;

- наряд на відрядну роботу (для бригади) ф.70. та Наряд на відрядну роботу (індивідуальний) ф.70а – для нарахування оплати праці працівникам промислових, допоміжних виробництв та працівникам будівельних бригад;

- подорожні листи: вантажного автомобіля т.ф.№2, службового легкового автомобіля т.ф.№3, автобуса незагального користування т.ф.№6 – для нарахування оплати праці водіям.

Послідовне виконання обсягу робіт, що виконуються підрядним способом фіксується в індивідуальних або бригадних нарядах, які здаються до бухгалтерії або обчислювального центру для нарахування заробітної плати.

На будівельних роботах при акордній оплаті праці бригад застосовують акордний наряд-завдання. В ньому вказують плановий термін виконання завдання, суму відрядного заробітку, виплачуваного за весь обсяг робіт, передбачений завданням, і суму премії, що нараховується при здачі робіт в строк і достро-

ково. Тут же визначають відсоток виконання бригадної норми виробітку.

При виявленні в процесі роботи оплачуваної відрядно додаткових операцій, не передбачених в раніше виданих нарядах або завданнях, або невідповідності фактичних умов роботи запланованим повинне здійснюватися додаткове документальне оформлення цих видів робіт. Як правило, з цією метою використовують разові наряди на додаткові види робіт з червоною сигнальною смугою або листки на доплату до діючих розцінок. Листок на доплату виписують робітнику або бригаді на кожний вид доплат окремо. В ньому зазначають номер основного документа (відомості, наряду), до якого здійснюється доплата, вид доплати та її суму.

Час простою робочих обліковують на підставі Листків обліку простоїв ф.П-16 та ф.64а та ф.251. Такі листки заповнюють незалежно від застосованої форми оплати праці, якщо протягом частини зміни або всієї зміни у робітників був простій.

Використання робітників під час простою на інших роботах оформляють видачею їм разових нарядів на відрядні і погодинні роботи. Час виконання цих робіт в листи про простій не включається, а в наряді робиться запис «у зв'язку з простоєм».

При нарахуванні оплати праці необхідно враховувати, що її розмір не може бути нижчим від рівня мінімальної заробітної плати. Тут слід враховувати, що до мінімальної заробітної плати не включаються доплати за роботу в надурочний час, у важких, шкідливих, особливо шкідливих умовах оплати праці, на роботах в особливих природних географічних і геологічних умовах та умовах підвищеного ризику для здоров'я, а також премії до ювілейних дат, за винаходи та раціоналізаторські пропозиції, матеріальна допомога. Водночас доплати за суміщення професій, розширення зон обслуговування, збільшення обсягів виконаних робіт, напруженість у роботі, виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника за роботу в нічний час, у святкові й вихідні дні, надбавка за ненормований робочий день, за класність

(водіям, трактористам, дояркам) тощо належить до виплат, які включаються до мінімальної заробітної плати.

3.7. Порядок нарахування оплати праці та інших доплат

Підрахунок сум нарахованої оплати праці - відповідальна і трудомістка ділянка облікової роботи, що вимагає чіткого оформлення первинних документів, знання основних правових і методичних положень щодо здійснення розрахунків з персоналом.

Первинні документи, на підставі яких нараховується заробітна плата, повинні бути правильно оформлені, не мати підчисток і необумовлених виправлень, містити необхідну інформацію і підписи. Перелік осіб, які мають право підпису документів з нарахування заробітної плати, оформляється Наказом по підприємству, а зразки їх підписів зберігаються в бухгалтерії.

У встановлені Графіком документообороту терміни первинні документи передаються в бухгалтерію для перевірки і обробки. Оброблені первинні документи повинні мати відмітку, що виключає можливість їхнього повторного використання.

Кожному виду нарахувань відповідає певний порядок його розрахунку. Найпростішим способом розраховується заробітна плата при погодинній оплаті праці: множенням встановлених працівникам вартісних тарифних ставок на фактично відпрацьований час, зафіксований в таблиці або подібному документі. Працівникам, яким встановлені посадові оклади, заробіток в повному розмірі нараховується за умови відпрацювання ними всіх робочих днів в даному місяці.

При фактичному відпрацюванні меншого числа робочих днів, ніж встановлений місячний фонд робочого часу, заробіток визначають множенням середньоденної заробітної плати на кількість фактично відпрацьованих днів в даному місяці. Середньоденний заробіток розраховують розподілом встановленого працівнику окладу на кількість робочих днів в даному місяці. В сільськогосподарських підприємствах для нарахування оплати праці за погодинною формою часто використовується комбіно-

ваний документ з обліку праці та її оплати - Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати т.ф. П-12.

Заробітну плату при індивідуальній відрядній оплаті праці розраховують на підставі первинних документів про виробіток. Розцінку, що проставляється в них перемножують на обсяги виконаних робіт.

Преміювання працівників здійснюється за кількісні та якісні показники за наслідками роботи за місяць або квартал. Премії можуть виплачуватися з різних джерел: з віднесенням на собівартість або за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства.

За роботу при різних відхиленнях від нормальної тривалості робочого дня, а також за роботу в нічний час, в період простою, святкові і вихідні дні відповідно до трудового законодавства призначаються відповідні доплати. Всі доплати обов'язково повинні бути документально оформлені і проконтрольовані працівниками бухгалтерії. Розміри доплат і умови їхньої виплати підприємства встановлюють самостійно, що фіксується в Колективному договорі або Положенні про оплату праці. При цьому прийняті розміри доплат не можуть бути нижчими від встановлених в Кодексі законів про працю України.

Робота, що виконується за розпорядженням керівника працівником з нормованим робочим днем понад встановлений для нього нормальний робочий час, вважається понаднормовою. Понаднормові роботи допускають у виняткових випадках. За години понаднормової роботи здійснюється доплата крім оплати за відпрацьований час або виконані роботи. При цьому, за перші дві години понаднормової роботи, як відрядникам, так і погодинникам оплачується 50%, а за подальші години - не менше 100% вартісної тарифної ставки відповідного розряду.

Доплату працівникам, які одержують твердий місячний оклад, здійснюють за середньою тарифною ставкою, що визначається шляхом ділення встановленого працівнику окладу на кількість робочого часу за графіком даного місяця.

Підставою для нарахування доплат є таблиць обліку робочого часу і список осіб, що працювали понаднормово. Список заповнює керівник підрозділу на всіх працівників, основний час роботи яких обліковується в таблиці, і затверджує керівник підприємства. Працівникам з ненормованим робочим днем доплата за понаднормову роботу не нараховується.

Для працівників з сумарним обліком робочого часу понаднормово вважається робота понад нормальну тривалість робочого часу за обліковий період. Вона визначається після закінчення облікового періоду як різниця між фактично відпрацьованою кількістю годин в даному періоді і нормою робочого часу за цей же період. При цьому число годин понаднормової роботи, що оплачуються в розмірі 150%, визначають множенням двох годин на кількість робочих днів за календарем шестиденного робочого тижня даного періоду. Інші години наднормової роботи, що перевищують цей добуток, оплачуються в подвійному розмірі.

Робота у нічний час (з 22 год. до 6 год. за місцевим часом) більш виснажлива і менш продуктивна, тому тривалість робочих змін в нічний час скорочена на 1 годину. Обсяг роботи, виконаної у нічний час, фіксується в документах, які застосовують на підприємствах для обліку виробітку і використання робочого часу. Вони служать підставою для підрахунку заробітку. Додатково для кожного працюючого за даними таблицю або подібного документа за звітний місяць підраховується кількість годин, відпрацьованих у нічний час, і здійснюється їх оплата в підвищеному розмірі.

Керівники, фахівці і службовці, а також працівники з ненормованим робочим днем доплату за роботу у нічний час не одержують.

Особам, постійно працюючим в дво-, тризмінному режимі, може здійснюватися доплата за роботу у вечірні і нічні зміни.

Доплата за роботу в несприятливих умовах здійснюється шляхом збільшення тарифної ставки на величину, встановлену при атестації робочих місць. Ця доплата, як правило, не перевищує 24 % тарифної ставки.

Оплата роботи в святкові дні здійснюється таким чином. Відрядникам - за подвійними відрядними розцінками; працівникам, праця яких оплачується за вартісними тарифними ставках, - відповідно подвійній ставці; працівникам, які одержують місячний оклад, - у розмірі одинарної вартісної або денної ставки понад оклад, якщо робота проводилася в межах місячної норми робочого часу, і в розмірі подвійної вартісної або денної ставки, якщо робота здійснювалася понад місячну норму робочого часу.

Оплата у вказаних розмірах здійснюється всім працівникам як з нормованим, так і з ненормованим робочим днем за час, фактично відпрацьований ними в святковий день. За згодою працівникам за роботу в святковий день може бути наданий інший день відпочинку. В цьому випадку грошова компенсація не здійснюється, а день відпочинку оплачується в одинарному розмірі. Підставою для роботи в святкові дні і відповідної оплати є Наказ (розпорядження) керівника підприємства.

У виняткових випадках за розпорядженням керівника підприємства працівники можуть притягуватися до виконання своїх обов'язків в щотижневі дні відпочинку. За роботу в вихідний день працівнику протягом найближчих двох тижнів повинен бути наданий інший день відпочинку (відгул). Якщо надання відгулу неможливе, то робота у вихідний день оплачується в подвійному розмірі.

Час простою не з вини працівника оплачується з розрахунку не нижче $\frac{2}{3}$ встановленою йому тарифної ставки. Цей час, незалежно від форми оплати праці, повинен бути оформлений листком обліку простою. Простій з вини працівника не оплачується.

На час простою робочий може бути переведений на іншу роботу. При виконанні відрядної роботи, що вимагає більш низької кваліфікації, робітнику, що виконує норму виробітку, крім прямого заробітку, нараховують доплату до середньої заробітної плати. Цю доплату відносять на ті ж статті витрат, замовлення або об'єкти, що і оплату за час роботи при простої.

З метою більш ефективного використання трудових ресурсів на підприємствах можуть вводитися доплати за поєднання

професій, розширення зон обслуговування, збільшення обсягу роботи, що виконується, встановлюватися надбавки за професійну майстерність. В сільськогосподарських підприємствах такі доплати здійснюються: трактористам-машиністам I класу – 20%, II класу – 10%; водіям I класу – 20%, II класу – 10%; працівникам тваринницьких ферм яким присвоєне звання “Майстер тваринництва” I класу – 20%, II класу – 10%; працівникам рослинництва, що мають звання “майстер зрошення” I класу – 20%, II класу – 10%.

Розмір винагороди за підсумками роботи за рік залежить від результатів роботи підприємства в цілому, особистого внеску кожного працівника у виробництво і його безперервного стажу роботи на даному підприємстві. Надбавка за безперервний стаж роботи на даному підприємстві нараховується трактористам машиністам і робітникам тваринництва в залежності від стажу і суми річного заробітку в таких розмірах:

- стаж роботи від 2 до 5 років – 8%;
- стаж роботи від 5 до 10 років – 10%;
- стаж роботи від 10 до 15 років – 13%;
- стаж роботи більше 15 років – 16%

Виплата даної надбавки працівникам інших категорій нараховується, якщо розмір і порядок її нарахування передбачені у колективному договорі.

Винагорода виплачується працівникам, що пропрацювали на даному підприємстві календарний рік. Працівники, що пропрацювали менше року, права на винагороду не мають.

У виняткових випадках (звільнення з роботи у зв'язку із призовом на військову службу, вступу в спеціальний учбовий заклад, вихід на пенсію, народження дитини тощо) винагорода може виплачуватися і за неповний календарний рік виходячи з фактично отриманої в даному році оплати праці.

Винагорода виплачується за час, відпрацьований в календарному році, включаючи час оплачуваних відпусток, час непрацездатності, а також час, протягом якого за працівником зберігається заробітна плата (в повному обсязі або частково).

Працівникам, що залишили роботу у зв'язку з виходом на пенсію, на службу в армію і в деяких інших випадках, виплата винагороди здійснюється при остаточному розрахунку пропорційно часу, відпрацьованому в даному календарному році. При звільненні працівника за власним бажанням та інших аналогічних причинах, винагорода за вислугу років їм не нараховується.

3.8. Порядок обчислення середньої заробітної плати та її застосування

На сільськогосподарських підприємствах при визначенні середньої заробітної плати керуються двома основними законодавчими документами затвердженими Кабінетом Міністрів України:

1. Постановою № 100 від 08.02.95 р. (зі змінами і доповненнями) «Порядок обчислення середньої заробітної плати», який застосовується в таких випадках:

➤ для нарахування працівникам щорічної відпустки, додаткової відпустки у зв'язку з навчанням, додаткової відпустки працівникам, що мають дітей або виплати компенсації за невикористану відпустку;

➤ для нарахування зарплати за виконання працівниками державних або громадських обов'язків;

➤ для нарахування допомоги при переведенні працівників на іншу більш легку ніжче оплачувану роботу за станом здоров'я;

➤ для нарахування допомоги при переведенні вагітних жінок, що мають дітей віком до 3-х років, на іншу більш легку роботу;

➤ для нарахування вихідної допомоги, збереження середньої заробітної плати звільненим працівникам на встановлений чинним законодавством період їхнього працевлаштування;

➤ для нарахування зарплати працівникам, що знаходяться в службових відрядженнях;

➤ для нарахування зарплати робочим при вимушених простоях;

➤ при оплаті часу перерв в роботі матерів, що годують грудних дітей;

➤ при оплаті пільгових годин підлітків.

При оплаті вищезгаданих випадків середньомісячна заробітна плата обчислюється виходячи з виплат за останні дванадцять (при відпустках) або два (у інших випадках) календарних місяці. У випадку, якщо працівник відпрацьовував на підприємстві менше двох місяців, середня заробітна плата обчислюється виходячи з виплат за час, який він фактично пропрацював. Якщо протягом останніх двох місяців робітник не працював, середня заробітна плата обчислюється виходячи з виплат за попередні два місяці роботи. У разі підвищення тарифних ставок і посадових окладів, протягом якого за працівником зберігається середній заробіток, здійснюється коригування заробітку на коефіцієнт його підвищення.

При звільненні працівників або виході на пенсію з ними здійснюється остаточний розрахунок як із заробітної плати за відпрацьований час, так і за час відпустки, яка до звільнення не була використаний, - пропорційно кількості відпрацьованих місяців з часу останньої відпустки.

При звільненні працівника у зв'язку з ліквідацією, реорганізацією, перепрофілюванням, скороченням чисельності працівників за звільненим працівником зберігається середня заробітна плата на період працевлаштування, але не більше ніж за три місяці з дня звільнення з урахуванням вихідної допомоги. Вихідна допомога обчислюється виходячи з виплат за останні два календарні місяці, попередні звільненню.

У разі звільнення працівника з порушенням законодавства про працю, працівнику виплачується вихідна допомога у розмірі не менше середньомісячного заробітку (ст. 39 КЗпП). При звільненні працівника у зв'язку із призовом на військову службу (п. 3 ст. 36 КЗпП) вихідна допомога виплачується у розмірі не менш двохмісячного середнього заробітку. Вихідна допомога не обкладається податком з доходів фізичних осіб, ніякі інші утримання з неї не здійснюються.

2. Постановою №12/66 від 26.09.01 “Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат із загального державного фонду соціального страхування”, яких застосовується для нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності у випадках:

- у разі захворювання або травми, не пов’язаної з нещасним випадком на виробництві;
- у разі хвороби дитини до 14 років і необхідності догляду за нею;
- у разі хвороби члена сім’ї і необхідності догляду за ним;
- у разі догляду за дитиною до 3-х років або дитиною інвалідом у віці до 16 років у випадку хвороби матері чи іншої особи, що доглядає цю дитину;
- у разі карантину, який накладено санітарно-епідеміологічною службою;
- у разі тимчасового переведення застрахованої особи за медичним висновком на більш легку, ніжче оплачувану роботу;
- у разі протезування за медичними показаннями у стаціонарі протезно-ортопедичного підприємства;
- у разі санаторно-курортного лікування.

Згідно даної постанови при призначенні допомоги з тимчасової непрацездатності середня заробітна плата визначається за останні шість календарних місяців, що передують місяцю, в якому настав страховий випадок. Якщо хворий працював менше шести календарних місяців, то середню заробну плату обчислюють за фактично відпрацьовані календарні місяці. У разі коли працівник захворів, пропрацювавши менше календарного місяця, розрахунок здійснюється за фактично відпрацьований час перед настанням страхового випадку.

3.9. Порядок нарахування оплати чергової та додаткової відпусток

Нарахування оплати за час чергової і додаткової відпусток і за час відпустки у зв'язку з навчанням без відриву від виробництва, які надаються в календарних днях, здійснюється виходячи з сумарного заробітку за останні 12 місяців (або менший фактично відпрацьований період). В підрахунок середнього заробітку включаються всі види основної і додаткової заробітної плати, премії, винагороди за наслідками роботи підприємства за підсумками року, а також допомоги з тимчасової непрацездатності.

Шляхом розподілу сумарного заробітку за останній період перед наданням відпустки - 12 місяців (або менший фактично відпрацьований період) на відповідну кількість календарних днів року (або менший відпрацьований період), за винятком святкових і неробочих днів, встановлених законодавством, і множенням на кількість календарних днів відпустки визначають заробітну плату працівнику за час відпустки. В тих випадках, коли частина відпустки переходить на наступний місяць, заробітна плата за ці дні відпустки обліковується в звітному місяці як виданий аванс. Вказані суми відносяться на витрати виробництва або обігу (рах.23, 91, 92, 93) або списуються за рахунок раніше створеного резерву (рах.471) в наступному місяці в кореспонденції з кредитом рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці».

Нижче розглянемо порядок розрахунку і відображення в бухгалтерському обліку суми виплат за час перебування у відпустці, що приходить на два звітні періоди.

Приклад:

Працівнику підприємства надана щорічна відпустка тривалістю 29 календарних днів. В розрахунковому періоді працівник працював з червня 2003 року до червня 2004 року, при п'ятиденному робочому тижні (повний робочий день 8 годин). Сумарний заробіток за розрахунковий період склав 5340 грн.

Дні відпустки доводяться на період з 17 липня 2004 року до 14 серпня 2004 року (включно).

Середня заробітна плата за день визначається (5340 грн : (365 днів - 10 святкових днів) = 15,04 грн.)

Сума відпустки для визначення податку з доходів фізичних осіб визначається по кожному місяці окремо: (виплата за 15 днів липня і 14 днів серпня)

-за липень 15,04 грн. x 15 дн. = 225,60 грн.

-за серпень 15,04 грн. x 14 дн. = 210,56 грн.

Право на щорічну оплачувану відпустку настає після 6 місяців безперервної роботи на даному підприємстві, тобто один раз протягом року. Мінімальна тривалість щорічної оплачуваної відпустки 15 календарних днів. Окремим категоріям працівників в законодавчому порядку встановлені щорічні додаткові відпустки: за роботу в багатозмінному режимі, за роботу з шкідливими умовами праці тощо. Надання відпустки оформляється Наказом, який служить підставою для розрахунків з працівником за час відпустки.

За другим і подальші робочі роки відпустка може надаватися у будь-який час, у тому числі авансом, відповідно до графіка відпусток. При звільненні працівника, що використав чергову відпустку авансом, з нього утримуються надмірно отримані їм суми відпусткових.

При звільненні працівника, якщо чергова відпустка не була ним використана, повинна бути розрахована і виплачена компенсація за невикористану відпустку. Кількість днів невикористаної відпустки визначається виходячи з числа днів встановленої щорічної відпустки і кількості відпрацьованих місяців з моменту останньої відпустки.

3.10. Порядок розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності

Специфічний порядок розрахунку середнього заробітку використовують при визначенні розміру допомоги з тимчасової непрацездатності. Ці допомоги виплачуються із коштів фонду соціального страхування. Підставою для призначення допомоги є листок про тимчасову непрацездатність і відмітки про хворобу

в таблиці обліку використання робочого часу. Розмір допомоги залежить від кількості робочих днів, пропущених за хворобою, середнього заробітку працівника, загального трудового стажу і характеру непрацездатності (трудова каліцтво, професійне захворювання, загальне захворювання тощо).

В суму заробітку для розрахунку допомоги включаються всі види оплат, окрім оплати і доплати за роботу, виконану у наднормовий час, в святкові дні, за невідпрацьований час, і працю за сумісництвом.

Робочим-відрядникам допомога з тимчасової непрацездатності розраховується виходячи з середнього заробітку за шість останніх календарних місяців, що передують місяцю настання хвороби. До заробітку кожного з цих місяців додають середньомісячну суму премії, розмір якої визначають як відношення суми премій, нарахованих в календарному році з січня до місяця настання непрацездатності, до вказаного числа місяців. Винагорода за підсумками роботи за минулий рік і одноразова винагорода за вислугу років ураховують в середньомісячній премії в частці, визначуваній розподілом загальної суми премій на 12.

Не включають в підрахунок середньомісячної премії виплати, не передбачені системою оплати праці або які носять одноразовий характер (премії за винаходи і раціоналізацію, до ювілейних дат тощо). Якщо працівник в одному або кожному з цих двох місяців фактично пропрацював не всі робочі дні, то середню суму премій підраховують пропорційно відпрацьованому часу. Коли у вказаних двох місяцях працівник не мав заробітку (наприклад, внаслідок хвороби або відпустки), допомога обчислюється за дні, що фактично пропрацьовано, в місяці непрацездатності і частини середньомісячної суми премій (пропорційно відпрацьованому часу).

Аналогічним чином розраховується допомога з тимчасової непрацездатності для осіб, праця яких оплачується за погодинно-преміальною системою.

Працівникам, праця яких оплачується за посадовими окладами, середньоденний заробіток розраховують виходячи з суми посадового окладу з урахуванням постійних доплат і надбавок,

отриманих на день настання непрацездатності, і середньомісячної премії, розділеної на число робочих днів місяця непрацездатності.

Допомога з тимчасової непрацездатності за місяць не може бути менше 90 % встановленого законодавством мінімуму в оплаті праці. Максимальний розмір допомоги не повинен перевищувати подвійну суму денного заробітку, розрахованого на основі посадового окладу або подвійної денної тарифної ставки робочого-відрядника або погодинника відповідного розряду.

При збільшенні мінімального розміру оплати праці здійснюється індексація допомоги з вагітності і полог, а також з тимчасової непрацездатності працівників, які в цей період знаходилися на тривалому (не менше одного місяця) лікуванні або у відпустці з вагітності і полог. З цією метою середній денний заробіток, що використовується при розрахунку допомоги, збільшується пропорційно підвищенню мінімальної оплати праці.

При безперервному стажі роботи до 5 років розмір допомоги складає 60% заробітку, від 5 до 8 років - 80%, більше 8 років - 100% заробітку. Незалежно від загального стажу роботи у розмірі 100% виплачується допомога з тимчасової непрацездатності за наявності трьох і більше дітей у віці до 18 років, інвалідам Великої Вітчизняної війни, при трудовому каліцтві і професійному захворюванні, з вагітності і полог тощо.

3.11. Види утримань із заробітної плати

Утримання із оплати праці здійснюються за видами та у розмірах, що визначені згідно чинного законодавства, але при цьому загальна сума утримань не повинна перевищувати 20, а в окремих випадках 50% від нарахованої суми.

Утримання із заробітної плати можна розподілити на *обовязкові* - прибутковий податок, платежі до пенсійного фонду, фонду соціального страхування та страхування від нещасних випадків, фонду зайнятості на випадок безробіття, аліменти тощо, що визначаються у відповідності до вимог чинного законодавства та *необовязкові (добровільні)* – плата за товари

придбані в кредит, квартирна плата, погашення позики тощо, що утримуються за заявою працівника.

Нарахування оплати праці та її утримання з неї здійснюються бухгалтерією при виконанні працівниками наступних вимог:

- кожний працівник повинен подати до бухгалтерії копію довідки про присвоєння ідентифікаційного номера;
- право на користування пільгами з прибуткового податку та інших обов'язкових платежів дає тільки наявність необхідних документів (копії свідоцтва про народження дітей, посвідчення інваліда війни, посвідчення учасника бойових дій тощо);
- своєчасного оформлення та надання до бухгалтерії заяв на утримання із заробітної плати сум кредитів тощо.

Податок з доходу фізичних осіб утримується в розмірах, встановлених Законом України від 22.05.2003 р. № 889-4 "Про податок з доходів фізичних осіб". Оподаткування здійснюється виходячи з сукупного річного доходу починаючи з 1 січня 2004р. і до 31 грудня 2006р. в розмірі 13 % від суми оподаткування, далі 15% від даної суми. Оподатковувана сума визначається як різниця між нарахованою сумою оплати праці, якщо вона не перевищує прожиткового мінімуму збільшеного на певний коефіцієнт та соціальною пільгою, що визначається у відсотках до мінімальної заробітної плати.

Відповідно до законодавства з нарахованої працівнику заробітної плати утримують відрахування до Пенсійного фонду, податок з доходу фізичних осіб. Можливі також утримання на погашення заборгованості за раніше виданими авансами, сумами, що надмірно виплатили підзвітним особам; з відшкодування матеріального збитку, заподіяного підприємству; за виконавчими документами, отриманими позиками, договорами особистого страхування тощо.

Підставою для розрахунку утримань є інформація, зафіксована бухгалтером в особовому рахунку працівника і міститься в спеціальних первинних документах за видами утримань. Платежі страхових внесків до Пенсійного фонду регулюються Законом від 26.06.97 р. «Про збір на обов'язкове державне пенсійне

страхування» і складають 1 % від сукупного оподаткованого доходу, якщо цей дохід не перевищує 150 грн. в місяць, і 2 % від доходу, що перевищує 150 грн. заробітку працівників (включаючи пенсіонерів, інвалідів, а також осіб, працюючих за договорами підряду і доручення), нарахованого по всіх підставах як в грошовій, так і в натуральній формі.

Перелік видів оплат, на які не нараховуються страхові внески, затверджений нормативними документами. До числа таких виплат відносять компенсацію за невикористану відпустку, вихідну допомогу при звільненні, компенсаційні виплати в межах встановлених норм (добові по відрядженнях, виплати відшкодування збитку, заподіяного каліцтвом та ін.), вартість спецодягу, спецвзуття, мила, молока, лікувально-профілактичного харчування, всі види допомоги, виплачуваних із коштів фонду соціального страхування, у тому числі допомогу з тимчасової непрацездатності, дотації на обіди, вартість путівок, одноразові заохочувальні виплати у зв'язку з виходом на пенсію тощо.

Утримання внесків на соціальне страхування із зарплати регулюється Законом України № 2313 від 11.01.2001 р. «Про розміри внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування» де встановлено:

- а) для найманих працівників, які мають заробітну плату нижче 150 гривень – 0,25 відсотка;
- б) для найманих працівників, які мають заробітну плату більше 150 гривень – 0,5 відсотків.

Утримання із заробітної плати найманих працівників для збору з обов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття в розмірі 0,5 %.

Утримання за виконавчими документами на користь третіх осіб здійснюють за наявності таких документів або на підставі особистої заяви працівника. До виконавчих документів відносять виконавчі листи (або дублікати у разі їхньої втрати), відмітки (записи) органів внутрішніх справ в паспортах осіб в тому, що вони зобов'язані платити аліменти, документи з виконавчим написом про стягнення певної суми тощо. За виконавчими документами стягаються аліменти, суми у відшкодування заподіяно-

го збитку, непогашена заборгованість з квартирної плати, штрафи за порушення громадського порядку тощо.

Отримані бухгалтерією виконавчі документи реєструють в спеціальному журналі і бережуть як цінні папери. В особовому рахунку працівника (або картці-довідці) робиться відповідна відмітка про утримання.

Розмір аліментів визначається як частина заробітної плати (прибутку) платника: одна четверта, одна третя або половина заробітку (прибутку) і може бути зменшена або збільшена судом. Аліменти можуть утримуватися у фіксованій грошовій сумі згідно заяві працівника в бухгалтерію. При цьому сума повинна бути не менше, ніж встановлена законом. В заяві указують дату, починаючи з якою потрібно здійснювати утримання, прізвище, ім'я, по батькові і адресу для перерахування утримань; прізвище, ім'я, по батькові, дату народження дітей або осіб, на утримання яких утримуються аліменти. Працівник, що виявив бажання добровільно платити аліменти, може у будь-який час збільшити їх або припинити виплату добровільно встановленої суми.

Стягнення аліментів здійснюється з нарахованої суми заробітку (прибутку) працівника після утримання прибуткового податку. Аліменти утримуються зі встановлених видів виплат, одержуваних працівником. Не утримуються аліменти з премій, що носять одноразовий характер, з сум, випланих на додаткове харчування і санаторно-курортне лікування, допомоги на народження дитини тощо.

Отримані суми повинні видаватися отримувачу аліментів, переводитися поштою або перераховуватися на його особовий рахунок до установи банку не пізніше трьох днів з дня видачі заробітної плати.

У разі звільнення або переведення платника аліментів на інше місце роботи бухгалтерія на виконавчому документі робить відмітку про утримані суми, зазначає відомості про нове місце роботи або місце проживання, завіряє документ печаткою підприємства і в триденний термін направляє його в народний суд по місцю нової роботи боржника, а якщо воно невідоме, то по місцю проживання. Якщо ці відомості невідомі, то

виконавчий документ прямує в народний суд по місцю знаходження підприємства.

Утримання за товари, продані в кредит, здійснюються відповідно до діючих Правил продажу громадянам товарів тривалого користування в кредит. Для покупки товарів в кредит покупець повинен пред'явити в магазин довідку з місця роботи. Такі довідки видають, як правило, особам, які пропрацювали на постійній роботі не менше 6 місяців. В магазині покупець заповнює доручення-зобов'язання в двох екземплярах. В ньому указують найменування купленого товару, його вартість, суму відсотків за кредит, загальну суму заборгованості покупця, суму щомісячних перераховують, в період розстрочки. Перший екземпляр зобов'язання магазин пересилає на місце роботи покупця, а другий залишає у себе.

Бухгалтерія підприємства на підставі отриманого доручення - зобов'язання щомісячно утримує із заробітної плати працівника і перераховує ці суми на розрахунковий рахунок магазину. При звільненні покупця з роботи з нього повинна бути утримана вся заборгованість, що залишилася, за товари, придбані в кредит. Якщо це зробити неможливо і за звільненням працівником залишається непогашена заборгованість, підприємство зобов'язано в 5 - денний термін переслати магазину доручення-зобов'язання з довідкою про звільнення працівника.

Можлива й інша система розрахунків за товари, куплені в кредит, коли підприємство зі своїх коштів або за рахунок позики банку розраховується з торгуючою організацією відразу на всю суму доручення-зобов'язання. Утримання із заробітної плати покупця здійснюються в цьому випадку в рахунок погашення заборгованості по позиці, наданій підприємством.

Аналогічно здійснюються утримання з погашення заборгованості за позиками і позиками, отриманими працівниками від підприємства на інші цілі.

Планові аванси утримують з місячного заробітку працівників повністю у розмірі сум, що виплатили за першу половину місяця. Заборгованість по позапланових авансах, що виплатили, погашається щомісячно в частці, погодженій з працівником.

Утримання в рахунок погашення невитраченої і своєчасно не поверненої підзвітної суми здійснюються за розпорядженням керівника підприємства.

Суми, що надмірно виплатили працівникам унаслідок рахункової помилки, утримують за розпорядженням керівника підприємства.

Із заробітку робочих може бути утримана вартість неповернених інструментів та інших предметів, виданих працівнику в користування, а також вартість зіпсованих в процесі роботи матеріалів, напівфабрикатів і виробів. Утримання здійснюються за розпорядженням керівника підприємства в тому випадку, якщо вказані матеріальні цінності втрачені або зіпсовані з вини працівника.

Окрім обов'язкових утримань, із заробітку за письмовою заявою працівника можуть бути зроблені перерахування заробітку у внески на особові рахунки в установах банку; перерахування страховим організаціям; погашення позики банку на будівництво і придбання житла, садових будиночків, земельних ділянок тощо.

Інформація про утримання використовується при розрахунку заробітку, що належить до виплати кожному працівнику, а також для отримання узагальнених даних по підприємству в цілому і його структурним підрозділам, необхідних для складання бухгалтерських проводок на утримання.

3.12. Порядок оформлення розрахунків з виплати заробітної плати

Відповідно до чинного законодавства про працю заробітна плата працівникам виплачується два рази в місяць в терміни, встановлені колективним договором в погодженні з банком, обслуговуючим підприємство. При оплаті праці за першу половину місяця можливе застосування авансового і безавансового порядку розрахунків.

Суть безавансового порядку розрахунків полягає в тому, що за першу половину місяця з працівниками здійснюється повний розрахунок з оплати за фактично виконану роботу або фактично відпрацьований час. За цей же період нараховується і виплачується премія. Аналогічні розрахунки і виплати здійснюються і за другу половину місяця. Такий порядок розрахунків сприяє більш повному і рівномірному завантаженню працівників протягом місяця, ставить заробіток працівників в пряму залежність від результатів їхньої праці. Проте при цьому значно збільшується обсяг здійснюваних розрахунків.

Повний розрахунок із заробітної плати з кожним працівником здійснюється за другу половину місяця і відображається в Розрахунковій відомості ф. П-50, 51. Незалежно від способу розрахунку заробітку (ручний, машинний) і форми оплати праці інформація, що міститься в розрахунковій відомості, згрупована в чотири розділи: дані про працівника (прізвище, табельний номер); сума нарахувань по видах оплат; сума утримань по їхніх видах; сума до видачі. Залежно від структури підприємства і кількості працюючих розрахункові відомості можуть складатися в структурних підрозділах, а усередині них з розбиттям за категоріями персоналу і професіями.

Заробітну плату виплачують за Платіжними відомостями ф. П-53, що складаються на підставі розрахункових відомостей. Платіжні відомості оформляють на видачу авансу за першу половину місяця, на видачу заробітку за другу половину місяця і в інших передбачених випадках. Основними реквізитами платіжної відомості є прізвище, табельний номер, сума до видачі і місце для розписки в отриманні грошей.

Можливе також оформлення розрахунків із заробітної плати за допомогою єдиного документа: Розрахунково-платіжної відомості ф. П-49, в якій з'єднано два облікові реєстри - розрахункова і платіжна відомості. Як правило, цей документ застосовують для розрахунку заробітної плати всім категоріям працюючих на невеликих підприємствах при ручній обробці облікових даних.

В умовах машинної обробки інформації щодо розрахунків заробітку одержують відповідні машинограми: розрахункову відомість, вкладиш в особовий рахунок, розрахунковий листок, платіжну відомість, а також зведені відомості нарахування заробітної плати, утримань із заробітної плати, відомості розподілу заробітної плати за балансовими рахунками, статтями витрат, видами оплат тощо.

Розрахункові листки із заробітної плати видають на руки працівникам, а вкладиші, що містять ті ж показники, розміщують в їх особові рахунки для накопичення інформації про сукупний дохід та підрахунку середнього заробітку, а також для заповнення персональної податкової картки.

Гроші для виплати заробітної плати підприємства одержують зі свого поточного рахунку в банку. Для отримання готівки в банку бухгалтерія оформляє чек на необхідну суму. На обороті чеку робиться відмітка про цільове призначення грошей. Разом з чеком підприємство повинне здати в банк платіжні доручення на перерахування до бюджету стягнутих у працівників податків і здійснених відрахувань до соціальних фондів.

Заробітну плату виплачує касир за платіжними або розрахунково-платіжними відомостями. На титульному листі відомості робиться дозвільний напис про видачу грошей за підписами керівника і головного бухгалтера із зазначенням термінів виплати грошей і суми, що підлягає виплаті.

Нижче наведений приклад заповнення розрахункової відомості на видачу премії за 2 квартал 2004 р.

Підприємство
"Джерело"

СТОВ

В касу для оплати в термін з
15 липня 2004 р. в сумі одна тисяча
п'ятьдесят гривень (1050 грн.)

Цех, відділ 2.

До розрахункової відомості
№ 160.

Платіжна відомість № 165.

На видачу премії за II квартал 2004 р.

Керівник _____
Головний бухгалтер _____

За даною платіжною відомістю виплачено грн.
одна тисяча п'ятьдесят гривень (1050 грн. 00 коп.) і депоновано грн.
(прописоч)

Касир _____ «19» липня 2004 р.

Касовий витратний ордер № 186 від «19» липня 2004 р.

Перевірив _____

Оборотна сторона

	Підприємство	Цех	Табельний номер	П.І.П.	Сума	Розписка в отриманні
01	02	2	0210	Ігнатів В.А.	50	
02	02	2	0211	Лабішева Л.Л.	40	
03	02	2	0212	Зудіна О.Б.	65	
04	02	2	0213	Бакотіна Е.В.	65	
05	02	2	0214	Борисова С.Н.	45	
06	02	2	0215	Махотіна Л.Н.	50	
07	02	2	0218	Бельченко З.А.	60	
і т.д.						
				РАЗОМ.	1050	

До виплати за відомістю одна тисяча п'ятьдесят (1050) гривень
Бухгалтер Іванова А.С.
Перевірено Леонова Е.П.

Якщо у відомості до її перевірки були зроблені обумовлені виправлення, то перевіряючий своїм підписом завіряє їх, а також ставить свій підпис у відомості в рядку «Перевірено».

В аналогічному порядку шляхом складання платіжної відомості на декількох осіб оформляють разові видачі грошей з каси на оплату листків непрацездатності, надання матеріальній допомоги, виплати за договорами підряду та ін. Разові виплати грошових коштів окремим особам оформляють видатковими касовими ордерами.

Розрахунково-платіжні й платіжні відомості, а також видаткові касові ордери на виплату грошових коштів бухгалтер фіксує в Журналі реєстрації платіжних документів, що відкривається на календарний рік. Порядковий номер реєстрації в Журналі є номером платіжного документа.

Підприємства можуть зберігати в своїх касах гроші на виплату заробітної плати, допомоги з тимчасової непрацездатності, премій, компенсацій, протягом трьох робочих днів включаючи день отримання грошей в банку. Після закінчення встановлених термінів зберігання грошей касир в платіжній відомості проти прізвищ осіб, що не отримали належні їм суми, робить відмітку про їхнє депонування і складає реєстр депонованих сум. На титульному листі платіжної відомості він зазначає суму, що фактично виплачена, і неотриману суму, що підлягає депонуванню.

Суму, яка фактично виплачена, записують в касову книгу, а депоновану здають в банк для зарахування на поточний рахунок.

За заявою працівника бухгалтерія може перерахувати заробітну плату, що належить йому, або частину її на особовий рахунок в банку за реквізитами, зазначеними в заяві. Для цього бухгалтер оформляє платіжне доручення, відповідно до якого банк, що обслуговує підприємство, перераховує необхідну суму.

3.13. Розподіл витрат з оплати праці

Під розподілом витрат з оплати праці розуміється включення нарахованої заробітної плати за видами оплат в собівартість

конкретних видів продукції, робіт, виконаних послуг, а також віднесення нарахованих сум на інші джерела відшкодування: прибуток, що залишається у розпорядженні підприємства, фонду споживання тощо.

За кожною розрахунковою або розрахунково-платіжною відомістю вибирають суми, нараховані працівникам з прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства або фонду споживання. Вибрані суми групують за видами виплат і категоріями персоналу.

Заробітну плату відрядників записують з нарядів та інших первинних документів з заробітної плати у накопичувальні відомості та групувальні журнали розподілу у міру надходження з підрозділів інформації про виконані відрядні роботи. На сільськогосподарських підприємствах інформація про виробіток та нараховану оплату праці групують у Журналі обліку робіт і затрат ф.37; Накопичувальна відомість обліку використання машинно-тракторного парку ф.37а, Накопичувальна відомість обліку роботи вантажних автомобілів ф.38, Книга обліку розрахунків з оплати праці ф.44, Розрахунок нарахованої заробітної плати (оплати праці) працівникам тваринництва ф.69.

Про виплати за невідпрацьований час (дні відпустки і тощо) записи виконують за даними розрахункових або розрахунково-платіжних відомостей. Заробітну плату погодинників записують у відомість розподілу також з розрахунково-платіжних відомостей.

Для полегшення подібних записів розрахунково-платіжні відомості складаються роздільно для працівників з погодинною і відрядною оплатою праці. При складанні загальних відомостей працівників з погодинною оплатою праці виділяють в окрему групу. Якщо заробітна плата деяких працівників підлягає віднесенню на різні статті витрат, то бригадир подає в бухгалтерію довідку про число годин, відпрацьованих кожним працівником в розрізі статей витрат. На підставі цих даних суму заробітку спочатку розподіляють за статтями витрат, а потім записують у відомість розподілу заробітної плати.

Загальний підсумок відомості розподілу повинен відповідати підсумку «Всього нараховано» за переліком платіжних документів за поточний місяць.

В умовах машинної обробки інформацію з заробітної плати групують і узагальнюють за необхідними для обліку і контролю ознаками: за синтетичними рахунками витрат, субрахунками, статтями номенклатури витрат та ін. Результатом такої обробки є відомість розподілу заробітної плати за балансовими рахунками, статтями витрат і видами оплат.

За підсумками відомості розподілу заробітної плати складаються бухгалтерські проводки щодо віднесення всіх видів нарахованої за місяць заробітної плати на джерела відшкодування: собівартість окремих видів продукції, робіт, послуг; прибуток, що залишається у розпорядженні підприємства; фонди споживання.

3.14. Аналітичний і синтетичний облік оплати праці

Згідно з діючим законодавством про працю заробітна плата працівникам сільськогосподарських підприємств видається два рази на місяць у терміни, встановлені колективним договором, через проміжок часу, який не перевищує шістнадцяти календарних днів. При цьому застосовується авансовий порядок розрахунків заробітної плати за першу половину місяця.

При авансовому порядку розрахунку працівникам видається аванс, розмір якого визначається угодою адміністрації підприємства з профспілковою організацією при укладанні колективного договору, однак мінімальний розмір авансу не повинен бути нижче тарифної ставки робітника за відпрацьований час. Підставою для нарахування авансу, є табель обліку використання робочого часу.

Остаточний розрахунок проводиться при виплаті заробітної плати за другу половину місяця.

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

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

Аналітичний облік витрат на оплату праці і пов'язаних з ними розрахунків здійснюється за кожним працівником підприємства на основі розрахунково-платіжних відомостей ф. П-49 чи ф. 73 та персональних особистих рахунків з заробітної плати. Особистий рахунок відкривається в бухгалтерії на кожного працівника, зарахованого в штат підприємства. Підставою для відкриття Особистого рахунку є виписка з наказу про прийом на роботу. На працівників необлікового складу особові рахунки не відкривають, а розрахунки з ними ведуть на бланках розрахункових відомостей. Далі інформація про стан розрахунків з оплати праці відображається у Зведеній відомості по розрахунках з робітниками та службовцями ф. 10.2.3.с.-г., а звітти переноситься до Журналу-ордеру 10.2 с.-г.

При машинному способі розрахунку заробітної плати на підприємствах замість особових рахунків використовують картки-довідки, що є обкладинками для зберігання щомісячних вкладишів, що містять відомості про суму нарахованої за місяць заробітної плати, здійснених утриманнях за їхніми видами, а також про суму, що належить до видачі на руки.

Аналітичний облік депонованої заробітної плати при обробці інформації ручним способом ведеться в Книзі обліку розрахунків з депонентами т.ф. 8б. або ж у Книзі обліку розрахунків з депонентами ф. 10.2.2 с.-г., синтетичний – у Журналі-ордері 10.2. с.-г. При машинній обробці інформації замість Книги обліку ведеться Реєстр депонентів не отриманої заробітної плати. В бухгалтерії реєстри зберігаються в окремій теці, куди їх підшивають послідовно протягом календарного року.

Книга обліку депонованої заробітної плати відкривається також на календарний рік. Для кожного депонента в ній відводиться рядок, де зазначають табельний номер, прізвище, депоновану суму, а надалі роблять відмітку про її видачу з

значенням місяця. Суми, що залишилися на кінець року не виплаченими, переносять в нову книгу, що відкривається на наступний звітний рік.

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

Особливу увагу слід звернути на те, що витрати на оплату праці, які не пов’язані з виробничою діяльністю підприємства і раніше фінансувались за рахунок прибутку підприємств (наприклад, оплата праці працівників соціально-культурної сфери підприємств та організацій, виплата матеріальної допомоги та компенсаційних виплат понад норми, встановлені законодавством), тепер вважаються витратами підприємства. Такі витрати називаються *іншими витратами операційної діяльності*. Нарахування зазначених та подібних до них витрат у бухгалтерському обліку відображається по кредиту рахунка 661 “Розрахунки за заробітною платою” у кореспонденції з дебетом рахунка 94 “Інші витрати операційної діяльності”.

Аналогічно, але оборотом за кредитом відповідного субрахунку рахунка 65 “Розрахунки за страхуванням” підприємства відображають нарахування збору до Пенсійного фонду, на соціальне страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності та з страхування на випадок безробіття. Зазначені відрахування належать до тих же напрямів витрат (відображаються по дебету тих же рахунків класу 9 “Витрати діяльності”), що й оплата праці, яка стала базою для їх нарахування.

Допомоги з соціального страхування, що виплачуються працівникам підприємств, оплатою праці не являються. Тому незважаючи на те що їх нарахування в обліку відображаються як обороти за кредитом рахунку 661 “Розрахунки за заробітною платою”, до витрат діяльності підприємства вони не включаються. На рахунках класу 9 “Витрати діяльності” нарахування допомоги з соціального страхування працівникам підприємства не відображаються. Вони включаються до виплат підприємства у складі загальної суми відрахувань із соціального страхування та слугують джерелом виплати відповідної допомоги працівникам.

Оборотом по дебету рахунку 661 “Розрахунки за заробітною платою” відображається утримання із заробітної плати податків і платежів, що сплачуються працівниками підприємства та сума сплаченої заробітної плати.

На субрахунку 662 “Розрахунки з депонентами” відображається рух сум депонованої заробітної плати. За дебетом даного рахунку відображається виплата депонованих сум або їх списання після закінчення терміну позовної давності на користь держави, за кредитом - виникнення заборгованості з депонованої заробітної плати.

Рахунок 66 “Розрахунки з оплати праці” звичайно має кредитове сальдо, на якому показується заборгованість підприємства щодо заробітної плати перед працівниками. У ряді випадків по рахунку 66 “Розрахунки з оплати праці” може бути і дебетове сальдо, на якому показується заборгованість окремих працівників підприємству щодо оплати праці. Таке сальдо виникає в тих випадках, коли працівникам виплачено більше, ніж їм належить за фактично виготовлену продукцію (виконаний обсяг робіт) або відпрацьований час, а також при помилках у розрахунках.

Основні проводки щодо заробітної плати згруповані у таблиці 3.4.

Проводки з нарахування і виплати заробітної плати

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	дебет	кредит	
1. Нархована заробітна плата працівникам підприємства	231	661	1200
2. Нархована допомога з тимчасової непрацездатності	652	661	300
3. Нарховані відпускні за рахунок резерву на оплату відпусток	471	661	400
4. Нархована матеріальна допомога працівникам підприємства	949	661	206
5. Здійснені утримання з оплати праці:			
- податку з доходу фізичних осіб	661	6416	260
- внесків до Пенсійного фонду	661	651	40
- внесків на соціальне страхування	661	652	10
- внесків до фонду по безробіттю	661	653	16
- по виконавчих листах	661	377	50
6. Відображена депонована сума заробітної плати	661	662	250
7. Перераховано на індивідуальні картрахунки належна до видачі заробітна плата	661	311	1000
8. Видана з каси заробітна плата	661	301	480
9. Здійснена видача з каси депонованої заробітної плати	662	301	250

Нархування заробітної плати є водночас і її розподілом за напрямками витрат, тобто за кореспондуючими рахунками синтетичного обліку, видами (шифрами) виробничих витрат та інших витрат діяльності підприємства. Для цієї мети використовується зведена відомість розподілу заробітної плати за призначенням витрат, котра складається щомісяця на підставі згрупованих первинних документів щодо обліку праці та заробітної плати (нарядів, рапортів про виробіток тощо).

Дані групувальних журналів та накопичувальних відомостей переносяться у Зведену відомість нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї по об'єктах обліку ф. 10.2.1.с.-г. та є підставою для записів у Виробничі звіти, Відомість аналітичного обліку по рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням" ф. 10.2.4.с.-г. та до Журналу-ордеру 10.2.с.-г.

На підставі даних бухгалтерського обліку складаються звіти з праці та нарахувань на фонд оплати праці, які надаються господарством зовнішнім користувачам відповідно до чинного законодавства (табл.3.5).

Таблиця 3.5

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

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

Отримані зведені дані сільськогосподарського підприємства про нараховану суму оплати праці, про суму утримань із зарплати, а також заборгованість за розрахунками на початок і кінець звітного місяця звіряються з аналогічними даними Головної книги, що відображені на рахунку 66 “Розрахунки з оплати праці” і повинні бути ідентичними цим даним.

При недоброякісному відображенні інформації у обліку та звітах чи порушенні термінів їх подання на підприємство та на посадових осіб накладаються штрафні санкції, розмір яких передбачений чинним законодавством.

Таблиця 3.6

**Типові бухгалтерські проводки з обліку
розрахунків з оплати праці**

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	1	2
А		
1. Здійснено нарахування заробітної плати:		
- працівникам галузі рослинництва	231	661
- працівникам галузі тваринництва	232	661
- працівникам промислових виробництв	233	661
- працівникам допоміжних виробництв	234	661
- працівникам загальновиробничого складу	91	661
- працівникам адміністративного апарату	92	661
- працівникам сфери збуту продукції	93	661
- працівникам житлово-комунального господарства	949	661
2. Нарахована допомога з тимчасової непрацездатності за лікарняними листами	652	661
3. Нараховані відпускні за рахунок резерву на оплату відпусток	471	661
4. Нарахована матеріальна допомога працівникам підприємства	949	661
5. Здійснені утримання із заробітної плати, суми:		
- податку з доходу фізичних осіб	661	641
- внеску до пенсійного фонду	661	651

Закінчення таблиці 3.6

А	1	2
- внеску на обов'язкове соціальне страхування	661	652
- внеску на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття	661	653
- не внесених в касу підзвітних сум	661	372
- по виконавчих листах	661	377
6. Відображена депонована сума заробітної плати (своєчасно не отримана протягом 3-х днів).	661	662
7. Відображено перерахування на індивідуальні картрахунки належної до видачі заробітної плати	661	311
8. Видана з каси заробітна плата.	661	301
9. Здійснена виплата з каси депонованої заробітної плати.	662	301
10. Відображені виплати заробітної плати працівникам продукцією власного виробництва за відпускними цінами.	661	701

Питання для самоперевірки

1. Класифікація та оперативний облік персоналу підприємства.
2. Визначення тарифної системи та її елементів.
3. Форми й система оплати праці.
4. Облік робочого часу на сільськогосподарських підприємствах.
5. Системи обліку виробітку в сільському господарстві.
6. Порядок нарахування оплати праці та інших виплат на підприємствах.
7. Порядок обчислення середньої заробітної плати та її застосування.
8. Порядок нарахування оплати чергової і додаткової відпусток.
9. Порядок розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності.
10. Види утримань із заробітної плати.
11. Порядок розрахунків з працівниками по заробітній платі.
12. Порядок розподілу витрат з оплати праці на підприємствах.
13. Синтетичний і аналітичний облік оплати праці і розрахунків з персоналом.
14. Контроль розрахунків з оплати праці на підприємствах.

Тема 4. Облік розрахунків з бюджетом та за страхуванням

4.1. Облік розрахунків з бюджетом

4.1.1 Загальні положення

Податкова система - це сукупність встановлених в країні податків, зборів і платежів, які взаємозв'язані між собою й органічно доповнюють один одного, маючи при цьому різну цілеспрямованість. Платниками податків є юридичні особи, філіали підприємств, а також фізичні особи, які зобов'язані вести в установленому порядку облік, складати звіти про фінансово-господарську діяльність, а також своєчасно вносити до бюджету податки та інші обов'язкові платежі у встановлених розмірах. Податкові відносини регулюються прийнятими та і введеними в дію законодавчими актами.

При виявленні перекручення звітних даних, що з'явилися причиною не донарахування податків до бюджету, бухгалтерія підприємства повинна внести в звітність відповідні виправлення.

Якщо платник податків самостійно до перевірки податковим органом виявив помилки, в результаті яких до бюджету не були сплачені або не повністю сплачені суми податків та інших обов'язкових платежів, і в установленому порядку вніс виправлення в бухгалтерську звітність і в розрахунки з податків і платежів, то фінансові санкції до нього не застосовуються.

Узагальнення інформації про розрахунки з бюджетом з податків, сплачуваних підприємством, і податків з персоналу підприємства здійснюється на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами», який має такі субрахунки:

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

На субрахунку 641 «Розрахунки за податками» ведеться облік податків, які нараховуються й сплачуються відповідно до

чинного законодавства. Кожний вид податку обліковується на окремому субрахунку. Наприклад:

6410 «Фіксований сільськогосподарський податок»

6411 «Податок з прибутку»;

6412 «Податок на доходи фізичних осіб»;

6413 «Податок на додану вартість»;

6414 «Податок на землю»;

6415 «Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин »;

6416 «Інші податки»;

6417 «Фінансові санкції».

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

6420 «Акцизний збір»;

6421 «Державне мито»;

6422 «Збір за спеціальне використання природних ресурсів»;

6423 «Збір за забруднення навколишнього природного середовища»;

6424 «Місцеві збори»;

6425 «Інші збори і платежі»;

6426 «Фінансові санкції».

На субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» ведеться облік сум податку на додану вартість, визначених виходячи з суми отриманих авансів (попередньої оплати) за готову продукцію (товари, роботи й послуги), що підлягають відвантаженню при реалізації.

На субрахунку 644 «Податковий кредит» ведеться облік суми податку на додану вартість, коли підприємство здійснило передоплату (аванс) постачальнику товарів (виконаних робіт, послуг), у розмірі якого підприємство набуває право зменшити податкове зобов'язання.

Синтетичний і аналітичний облік розрахунків з бюджетом на сільськогосподарських підприємствах ведеться у Журналі ордері та відомості аналітичного обліку ф.8 с.-г.

4.1.2. Облік фіксованого сільськогосподарського податку

З 1 січня 1999 року введено в дію Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок», яким встановлено, що фіксований сільськогосподарський податок – це податок, який не змінюється протягом визначеного Законом терміну і справляється з одиниці земельної площі.

Фіксований сільськогосподарський податок (далі - ФСП) сплачується виробниками сільськогосподарської продукції, які звільняються від наступних податків і зборів (обов'язкових платежів): податок на прибуток підприємства; податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів; податок на землю; збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету; збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України; плата за придбання торгового патенту та здійснення торговельної діяльності; збору за спеціальне використання природних ресурсів (щодо користування водою для потреб сільського господарства); збір на обов'язкове пенсійне страхування; збір на обов'язкове соціальне страхування; збір до Державного інноваційного фонду; акцизний збір; збір за забруднення навколишнього середовища.

Платниками ФСП є сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, передбачених Законом України, що займаються виробництвом, вирощуванням, переробкою та реалізацією сільгосппродукції, в яких сума отриманого доходу від її реалізації власного виробництва та продуктів її переробки за звітний рік перевищує 50% від загальної суми валового доходу.

Об'єктом оподаткування є площа сільгоспугідь, а ставка фіксованого податку з одного гектару встановлюється у відсотках до їх грошової оцінки з врахуванням категорії земель і природно-кліматичних умов території розміщення у таких розмірах:

для ріллі, сіножатей та пасовищ – 0,5;

для багаторічних насаджень – 0,3.

Підприємство визначає суму податку на рік за формою, затвердженою Державною податковою адміністрацією України і подає розрахунок до її районного відділення до 1 лютого поточного року. Сплата податку проводиться щомісяця до 20 числа наступного місяця у розмірі третини суми податку у таких розмірах: I квартал – 10%; II квартал – 10%; III квартал – 50%; IV квартал – 30%.

Підприємство перераховує у визначений строк кошти платіжним дорученням на окремий рахунок відділення Державного казначейства України.

Характерною особливістю податку являється можливість здійснення платежів в грошовій, натуральній і змішаній формах за вибором платника.

Кількість сільськогосподарської продукції з одного гектару сільгоспугідь, що має поставитися в рахунок ФСП, визначається як співвідношення вартості однієї тонни пшениці до вартості однієї тонни відповідної продукції.

Поставка зерна в рахунок ФСП здійснюється сільськогосподарськими товаровиробниками у визначені ними за погодженням з районною державною адміністрацією терміни, але не пізніше 15 жовтня – з продукції ранніх зернових та технічних культур, а поставка продукції тваринництва – щомісячно, але не пізніше останнього дня поточного місяця.

Відповідно до Закону «Про фіксований сільськогосподарський податок» для сільськогосподарських товаровиробників – платників фіксованого податку скасовано амортизаційні відрахування. Для таких підприємств залишається тільки знос.

При розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку робиться проводка Д 91 К 6412. При цьому до рахунку 91 відкривається спеціальний субрахунок “Фіксований сільськогосподарський податок”. В кінці року розподілену між об’єктами калькулювання суму податку списують на витрати виробництва за дебетом рахунка 23 “Виробництво” з кредиту рахунка 91 “Загальновиробничі витрати”.

Районні відділення Державної податкової інспекції здійснюють контроль за своєчасним і повним надходженням сум по-

датку. У разі порушених строків перерахування коштів податкова інспекція нараховує пеню в розмірі 0,3% за кожен день прострочення платежу і накладає штраф – 10% від суми сплати за місяць. Якщо на підприємстві на час сплати податку немає вільних коштів на поточному рахунку, то воно має право подати платіжне доручення до установи банку до 20 числа поточного місяця, тоді пеня і штрафні санкції не нараховуються.

Всі інші сільськогосподарські підприємства, які не є платниками фіксованого сільськогосподарського податку, сплачують всі податки і збори (обов'язкові платежі) відповідно до чинного законодавства України в установленому порядку.

4.1.3. Облік податку з прибутку

Податок з прибутку є одним з основних джерел надходження засобів в прибуткову частину державного бюджету. Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР (далі Закон про прибуток) визначені категорії платників податку, перелік надходжень, що включаються до складу валових доходів і валових витрат.

Платниками податку з прибутку є:

➤ з числа резидентів - суб'єкти господарської діяльності, бюджетні, громадянські та інші підприємства, установи й організації, які здійснюють діяльність, направлену на отримання прибутку як на території України, так і за її межами;

➤ з числа нерезидентів - фізичні та юридичні особи, створені в якій-небудь або організованій формі, які одержують доходи з джерел їхнього походження на Україні, за винятком установ і організацій, що мають дипломатичний статус або імунітет згідно з міжнародними угодами України.

Під валовим доходом платника податків розуміється загальна сума доходу від всіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній і нематеріальній формі, як на території України, так і за її межами.

Під валовими витратами виробництва і обігу розуміється сума будь-яких витрат платника податків в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які отримуються (виготовляються) платниками податків для їхнього подальшого використання у власній господарській діяльності.

Об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податків і на суму амортизаційних відрахувань, визначених згідно діючому Закону «Про оподаткування прибутку підприємств».

На нараховану суму податку у бухгалтерії здійснюють запис:

Дебет рахунку 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»

Кредит рахунку 6411 «Податок з прибутку».

Після перерахування податку на підставі виписки банку здійснюється запис:

Дебет рахунку 6411 «Податок з прибутку»

Кредит рахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Протягом кварталу підприємства – платники здійснюють авансові внески податку, виходячи з передбачуваної суми прибутку за оподатковуваний період і ставки податку. Авансові внески податку на прибуток перераховуються рівними частками в розмірі однієї третини квартальної суми податку, обчисленої виходячи з передбачуваного прибутку за квартал. Перерахування авансових внесків відображається в обліку записом:

Дебет рахунку 6411 «Податок з прибутку»

Кредит рахунку 441 «Прибуток нерозподілений».

Надмірно внесені суми податку на прибуток зараховуються в рахунок чергових платежів або повертаються платнику податковим органом згідно письмовій заяві останнього.

Суми, внесені до бюджету або до державних позабюджетних фондів у вигляді санкцій, до складу витрат від позареалізаційних операцій не включаються. Їх відносять на зменшення

прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства, і відображають записом:

Дебет рахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»

Кредит рахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

При виявленні в обліку помилок, що приводять до не донарахування податку з прибутку, повинні бути прийняті заходи щодо їх виправлення й донарахування податку. При цьому береться до уваги період, в якому були допущені помилки (поточний рік або минулі роки).

Згідно п. 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» визначено, що виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів в попередніх періодах, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року.

При виявленні прихованого або заниженого прибутку поточного року необхідно зробити записи, відобразивши суму прихованого або заниженого прибутку по дебету рахунків її виникнення в кореспонденції з кредитом рахунку 6411 «Податок з прибутку».

4.1.4. Облік податку на додану вартість

Додана вартість, створювана на всіх стадіях виробництва продукції (робіт і послуг), визначається як різниця між вартістю реалізованої продукції та вартістю матеріальних витрат, віднесених на витрати виробництва й обігу. Податок на додану вартість (ПДВ) є формою вилучення до бюджету частини цієї вартості.

Законом України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. № 168 (далі Закон про ПДВ) визначені категорії платників податку, об'єкти, бази й ставки оподаткування, перелік оподатковуваних і звільнених від оподаткування операцій, податкові зобов'язання й податковий кредит.

Юридичні й фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності, які зареєстровані як платники ПДВ, одержують право на нарахування податку й складання податкової накладної при продажу товарів (робіт, послуг) незалежно від їх походження. Податкова накладна, яка випишується продавцем покупцю, є документом, що надає право платнику (покупцю) на включення в податковий кредит витрат по сплаті ПДВ.

Крім того, податком на додану вартість оподатковуються обороти з реалізації товарів (робіт, послуг) усередині підприємства для власного споживання, витрати з яких не відносяться на витрати виробництва та обігу, а також своїм працівникам; з реалізації товарів (робіт, послуг) без оплати вартості в обмін на інші товари (роботи, послуги); з передачі безкоштовно або з частковою оплатою товарів (робіт, послуг) іншим підприємствам або фізичним особам, включаючи працівників підприємства.

В оподатковуваний оборот також включають засоби від стягування штрафів, пені, виплати неустойок, отриманих за порушення зобов'язань, передбачених договорами поставки товарів, виконання робіт, надання послуг; суми авансових та інших платежів, що надійшли в рахунок майбутніх поставок товарів або виконання робіт (послуг) на поточний рахунок; суми отриманої назад часткової оплати за розрахунковими документами за реалізовані товари (роботи, послуги).

Не оподатковуються податком на додану вартість обороти з реалізації продукції, напівфабрикатів, робіт, послуг одними підрозділами підприємства іншим (своїм підрозділам) для виробничих потреб; кошти засновників, що вносяться до статутних фондів підприємств, а також кошти, отримані у вигляді паю (частки) в натуральній або грошовій формі при ліквідації або реорганізації підприємства в розмірі, що не перевищує їхній статутний фонд та ін.

Від сплати ПДВ звільняються науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, що виконуються за рахунок коштів бюджету.

На підставі статті 3 Закону про ПДВ введений єдиний порядок обчислення та сплати ПДВ для всіх категорій платників.

Законом встановлено дві ставки податку з ПДВ: у розмірі 20% і нульова ставка. Податок за нульовою ставкою обчислюється щодо операцій з продажу товарів, що були вивезені за межі митної території України, продажу вугілля та продуктів цього забезпечення, продажу електроенергії (Закон України «Про внесення змін в ст. 11 Закону України «Про податок на додану вартість»), продажу переробним підприємством молока та м'яса живою вагою сільськогосподарськими товаровиробниками всіх форм власності і господарювання.

Застосування нульової ставки по суті означає повне відшкодування ПДВ, сплаченого постачальникам за товари (роботи, послуги).

Сума податку на додану вартість, що підлягає внесенню до бюджету, визначається як різниця між сумами податку, отриманими від покупців за реалізовані їм товари (роботи, послуги), і сумами податку, фактично сплаченими постачальникам за матеріальні ресурси (роботи, послуги), вартість яких відносять на витрати виробництва й обігу. Ці суми визначаються у Декларації з податку на додану вартість.

Датою виникнення податкових зобов'язань (кредит рахунка 64) з продажу товарів (робіт, послуг) вважається дата, яка припадає на податковий період; дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку; дата відвантаження товарів; дата оприбуткування грошових коштів; дата інкасації готівки в банку, дата оформлення документів, що засвідчує факт їх виконання.

З 01 січня 1999 року для сільськогосподарських товаровиробників введений новий порядок обчислення податку на додану вартість.

У поточному році сільськогосподарські підприємства, сільські та інші господарства, у яких отримана сума від продажу сільгосппродукції власного виробництва і продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, становить не менше 50% загальної суми валового доходу, застосовують особливий порядок обкладання податку на додану вартість.

Податковий кредит звітнього періоду (дебет рахунка 64) складається з сум податків, сплачених (перерахованих) 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.

Усі операції з продажу, що здійснюються сільськогосподарськими підприємствами, можна умовно розподілити на такі групи:

1. Продаж продукції власного виробництва, у тому числі виготовленої на давальницьких умовах. Ставка податку на додану вартість – 20%.

Нарахування, облік і використання сум податку на додану вартість за такими операціями визначені Порядком № 271 від 26.02.1999 року. Згідно цього порядку сільгоспвиробники ведуть окремий облік продукції власного виробництва. Продаж зазначеної продукції, а також придбання товарів (робіт, послуг) у зв'язку із цим продажем відображається в окремій декларації з податку на додану вартість. Якщо сума податкових зобов'язань перевищила суму податкового кредиту, то отримана різниця перераховується не до бюджету, а на спеціальний рахунок для цільового використання. При цьому у платіжному доручення в рядку «Призначення платежу» зазначається згідно п.2 Постанови Кабінету Міністрів України (за період часу) податок на додану вартість за операціями з продажу товарів (робіт, послуг) власного виробництва.

Якщо сума податкового кредиту перевищила суму податкових зобов'язань, то різниця покривається податковими зобов'язаннями наступних періодів (п.4 Порядку № 271).

2. Продаж підакцизної продукції і придбаних товаро-матеріальних цінностей. Податок на додану вартість до сплати розрахований за ставкою 20%.

Якщо підприємство реалізує підакцизну продукцію або ж раніше придбані товарно-матеріальні цінності, то заповнюється звичайна декларація за загальною або скороченою формою. По-

даток на додану вартість до сплати, розрахований за звичайною декларацією, повинен бути перерахований до бюджету

У випадку, якщо за розрахунками загальної декларації отриманий податок на додану вартість до відшкодування, то таке відшкодування здійснюється в загальному порядку – протягом місяця після подання декларації за третій звітний період, після виникнення від'ємного значення податку на додану вартість (у сумі, не погашеній податковими зобов'язаннями протягом цих трьох періодів).

3. Продаж молока і м'яса в живій вазі переробним підприємствам сільгоспвиробниками всіх форм власності і господарювання. Ставка податку – 0 %.

З 01 січня 1999 року продаж молока і м'яса в живій вазі переробним підприємствам сільгоспвиробниками всіх форм власності і господарювання обкладається податком на додану вартість за нульовою ставкою (п.6.2.6. Закону «Про податок на додану вартість»).

Всі сільськогосподарські підприємства, згідно Указу Президента «Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників» до травня 2000 року отримували дотації з податку на додану вартість.

З 25 травня 2000 р. Указом Президента України „Про визнання таким, що втратив чинність, Указу Президента України від 02.12.98 № 1328/98 „Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників” від 23 травня 2000 року № 696 скасовано спеціальний режим оподаткування операцій з продажу товарів (робіт, послуг) власного виробництва, включаючи продукцію (крім підакцизних товарів), виготовлену на давальницьких умовах із власної сировини. За результатами зазначених операцій суми ПДВ залишалися у власному розпорядженні сільськогосподарських товаровиробників і використовувалися ними для придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення.

При цьому облік розрахунків з ПДВ з бюджетом за операціями з продажу молока, худоби (у т.ч. молока та м'яса живою вагою переробним підприємствам), птиці, вовни, молочної про-

дукції та м'ясопродуктів, вироблених у власних переробних цехах, з 25 травня 2000 року не змінився – згідно з положеннями п.11.21 Закону України „Про податок на додану вартість” від 03.04.97 № 168/97-ВР.

Сільськогосподарські підприємства подають до ДПА три декларації з ПДВ, дві з яких за скороченою формою, а одна – за повною. Кожна декларація відповідає певній пільзі:

1) податкова декларація з ПДВ з продажу за результатами операцій з продажу молока, худоби (крім молока та м'яса живою вагою, реалізованих переробним підприємствам), птиці, вовни, молочної продукції та м'ясопродуктів, вироблених у власних переробних цехах. Ця декларація подається за скороченою формою, і розрахунки з бюджетом за неї не здійснюються, а бюджетне відшкодування не провадиться. При цьому позитивна різниця між податковими зобов'язаннями і податковим кредитом звітного місяця перераховується сільськогосподарським підприємством з розрахункового на спеціальний рахунок з подальшим спрямуванням на підтримку власного виробництва тваринницької продукції та продукції птахівництва. Якщо різниця між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом звітного місяця має від'ємне значення, то вона погашається за рахунок податкових зобов'язань наступних податкових періодів;

2) податкова декларація з ПДВ з реалізованої продукції, товарів (робіт, послуг) власного виробництва, включаючи продукцію (крім підакцизних товарів), виготовлену на давальницьких умовах із власної сільськогосподарської сировини, крім операцій з продажу переробним підприємствам молока та мяса живою вагою. Ця декларація подається до органів ДПА в терміни, передбачені законодавством для звітності.

3) податкова декларація № 3 (за повною формою) складають за рештою операцій, що не ввійшли до перших двох.

Слід враховувати, що залишок податкових зобов'язань відповідно до декларації з ПДВ з реалізованої продукції, товарів власного виробництва, включаючи продукцію (крім підакцизних товарів), виготовлену на давальницьких умовах із власної сільськогосподарської сировини, тобто різниця між сумою ПДВ,

одержаною від покупців, та сумою ПДВ, сплаченою ними постачальникам, перераховується сільськогосподарськими товаровиробниками з поточного рахунку на окремий рахунок у терміни, передбачені для перерахування суми ПДВ до бюджету.

З квітня 2002 року зазначені кошти, не перераховані на окремий рахунок вважаються такими, що використовуються не за цільовим призначенням, і підлягають стягненню до державного бюджету у безспірному порядку. Зазначений окремий рахунок сільгоспвиробник повинен відкрити протягом одного звітного періоду. Кошти, перераховані на окремий рахунок використовуються сільгосптоваровиробниками для придбання ресурсів виробничо-технічного призначення, і в разі нецільового використання кошти стягуються до державного бюджету у безспірному порядку.

Сільгоспвиробники отримують дотації від переробних підприємств разом з оплатою за молоко і м'ясо у живій вазі.

Сплата податку проводиться не пізніше 20 числа місяця, що настає за звітним періодом. У цей же строк платник податку подає податковому органу за місцем його знаходження. Податкову декларацію незалежно від того, чи виникло у цьому періоді податкове зобов'язання, чи ні.

За несвоєчасне внесення податку на додану вартість нараховується пеня в розрахунку 120% річних від облікової ставки Національного банку України від суми недоплати, розрахованої за кожен день прострочення платежу.

Розрахунки по податку на додану вартість здійснюються на підставі журналів з обліку рахунків-фактур, книг обліку продаж і придбання.

Для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, пов'язаних з податком на додану вартість, в сільськогосподарських підприємствах використовують рахунок 6413 «Податок на додану вартість». При цьому облік ПДВ ведеться на трьох аналітичних рахунках:

- ПДВ (рослинництво);
- ПДВ (тваринництво)
- ПДВ (не с.-г. виробництво)

Сума податку на додану вартість вказується в актах, рахунках-фактурах, накладних чи накладних внутрішньогосподарського призначення. До кожного з цього документу виписується податкова накладна.

Сума кредитового сальдо підлягає перерахуванню до бюджету у встановлені терміни. При утворенні дебетового сальдо по рахунку 6413, різниця, яка виникає, зараховується на сплату майбутніх платежів або відшкодовується з бюджету податковими інспекціями на підставі поданих розрахунків. Якщо після здачі податкової декларації виявлені помилки в обчисленні податку, то бухгалтерія повинна внести відповідні виправлення в податкову декларацію та в бухгалтерські записи.

Нарахування податку, отриманого в складі виручки, відображається у бухгалтерії записом:

Дебет рахунку 70 «Доходи від реалізації»

Кредит рахунку 6411 «Податок на додану вартість».

Податкове зобов'язання з ПДВ і дата його виникнення

У разі надходження коштів на рахунок продавця від покупця (замовника) до відвантаження продукції (товарів, передачі робіт і послуг) в бухгалтерському обліку робиться запис:

Дебет рахунку 643 «Податкові зобов'язання»

Кредит рахунку 6413 «Податок на додану вартість».

Датою виникнення податкового зобов'язання по продажу товарів (робіт, послуг) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, яка відбулася раніше:

➤ або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на рахунок платника податку як оплата за товар (роботи, послуги), підлягаючі продажу;

➤ або дата відвантаження товару, а для робіт і послуг - дата оформлення документа, якщо грошові кошти від покупця не надійшли.

Після відвантаження заздалегідь опечатаної продукції, товарів (робіт, послуг) робиться запис:

Дебет рахунку 70 «Доходи від реалізації»

Кредит рахунку 643 «Податкові зобов'язання».

Датою виникнення податкового зобов'язання під час здійснення бартерних (товарообмінних) операцій вважається будь-яка з подій, що відбулася раніше:

➤ або дата відвантаження платником податку товару, а для робіт і послуг - дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт, послуг платником податку;

➤ або дата оприбуткування товарів, а для робіт (послуг) - дата оформлення документа, що засвідчує факт отримання результатів робіт (послуг).

Датою виникнення податкового зобов'язання при ввезенні товарів є дата оформлення ввізної митної декларації із вказаною в ній сумою податку, що підлягає сплаті. Датою виникнення податкових зобов'язань при імпортуванні робіт (послуг) є дата списання грошових коштів з поточного рахунку платника податку в оплату робіт. Попередня оплата (авансування) товарів, які згідно з угодами підлягають вивозу за межі митної території України або ввезенню на митну територію України, не є підставами для виникнення податкових зобов'язань.

Податковий кредит з ПДВ

У разі якщо здійснюється попередня оплата за сировину, матеріали, нематеріальні активи (роботи, послуги), робиться запис:

Дебет рахунку 641 «Розрахунки за податками»

Кредит рахунку 644 «Податковий кредит».

Після отримання сплачених раніше товарно-матеріальних цінностей (робіт, послуг) робиться запис:

Дебет рахунку 644 «Податковий кредит»

Кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

4.1.5. Облік податку з доходів фізичних осіб

Податок з доходу фізичних осіб – це плата за послуги, надані фізичній особі територіальною громадою, на території якої

така фізична особа має податкову адресу або знаходиться, що утримує цей податок відповідно до Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22 травня 2003 року № 889 – IV (далі – Закон про доходи).

Терміни, які вживаються в цьому Законі мають таке значення:

Податкова адреса фізичної особи – це місце постійного чи переважного проживання платника податку, місце податкової реєстрації платника податку, визначене згідно з законодавством.

Податковий агент – юридична особа (його філія, відділення, інший відособлений підрозділ) або фізична особа чи нерезидент або його представництво, яке незалежно від їх організаціїно - правового статусу та способу оподаткування іншим і податками зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати цей податок до бюджет від імені і за рахунок платника податків, вести податковий облік та подавати податкову звітність у податкові органи, а також нести відповідальність за порушення норм цього Закону.

Працедавець – юридична особа (його філія, відділення, інший відокремлений підрозділ представництво) або фізична особа – суб'єкт підприємницької діяльності (включаючи самозайнятих осіб), яка укладає трудові договори (контракти) з найманими особами та несе обов'язки з сплати заробітної плати, а також нарахуванню, утримання і сплати цього податку до бюджету, нарахувань на фонд оплати праці, інші обов'язки, передбачені законами.

Під терміном «заробітна плата» мається на увазі також інші заохочувальні і компенсаційні виплати, а також винагороди, виплачувані платникові податків.

Фізична особа – громадянин України, фізична особа без громадянства, або громадянин іноземної держави. Фізична особа, яка має місце проживання в Україні – є резидентом. Нерезидент – це фізична особа, яка не є резидентом України.

Членами родини фізичної особи першого ступеня споріднення вважаються його батьки та батьки його дружини чи чоловіка, його чоловік дружина, діти як такої фізичної особи, так і

його чоловіка дружини, у тому числі усиновлені ними діти. Інші члени родини фізичної особи вважаються такими, що мають другий ступінь рідні.

Платниками податків є:

- резиденти, що отримують як доходи з джерелом їх походження з території України, так та іноземні доходи;
- нерезиденту, який отримує доходи з джерелом їх походження з території України.

Не є платником податків нерезидент, який отримує доходи з джерелом їх походження з території України і має дипломатичні привілеї та імунітет прирівняної до неї таким міжнародним договором іншої діяльності.

Доход – це сума яких-небудь коштів, вартість матеріального і нематеріального майна, інших активів, що мають вартість, у тому числі цінних чи паперів деривативів, отриманих платником податків у власність чи нарахованих на його користь, чи придбаних незаконним шляхом у випадках, визначених підпунктом 4.2.16 пункту 4.2 статті 4 цього Закону.

До складу загального місячного оподаткованого доходу включаються (п. 4.2 Закону):

- доходи у вигляді заробітної плати, інші виплати та винагороди, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового або цивільно-правового договору;
- доходи від продажу об'єктів прав інтелектуальної промислової власності;
- доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом (твори науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами), у тому числі одержувані спадкоємцями власника такого нематеріального активу;
- сума страхових виплат, страхових відшкодувань або викупних сум, отриманих платником податку за договорами довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного страхування, у випадках визначених пунктом 9.8. цього Закону;
- доход від надання майна в оренду або суборенду, визначений у порядку встановленому пунктом 9.1 цього Закону;

- доход, отриманий платником податку від його працедавця як додаткове благо (за виключеними, передбаченими пунктами 4.3 цієї статті);

- доход у вигляді відсотків, дивідендів і роялті, виграшів, призів, інші доходи – крім зазначених у пункті 4.3;

- доход у виді вартості успадкованого майна в межах, що підлягають оподатковуванню, згідно статті 13 цього Закону;

- та інші доходи зазначені в пункті 4 цього Закону.

Доходи, не включені до складу загального місячного або річного оподаткованого доходу (п. 4.3 цього Закону):

- сума державної адресної допомоги, компенсацій, винагород і страхових виплат, які отримують платником податку з бюджету, Пенсійного фонду України і фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування згідно із Законом;

- сума коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт, з урахуванням норм пункту 9.10 цього Закону;

- сума відшкодування платникові податку розміру збитку, нанесеного йому внаслідок Чорнобильської катастрофи, у сумах визначених Законом;

- сума внесків необов'язкове страхування платника податку відповідно до Закону;

- кошти або вартість майна, які надходять платнику податку за рішенням суду в результаті поділу спільної власності подружжя у зв'язку з розірванням шлюбу або добровільному рішенню сторін;

- аліменти, виплачувані платнику податку;

- вартість товарів, що надходять платнику податку у якості їх гарантійної заміни, а також грошової компенсації вартості таких товарів;

- вартість вугілля і вугільних брикетів, безкоштовно наданих в обсягах і по переліку професій (пункт 4.3.15 дійсного Закону);

- сума надмірно сплачених податків, зборів з бюджету і державних цільових страхових фондів;

- кошти чи вартість послуг, надані як допомога на лікування, медичне обслуговування платника податку його роботодавцем (п 5.3.4);

- основна сума депозиту (вкладу), внесеного платником податку у банк чи небанківську фінансову установу, яка повертається такому платнику;

- вартість путівок на відпочинок, оздоровлення і лікування на території України платника податку або його дітей у віці до 18 років, що надаються безкоштовно чи зі знижкою професійною спілкою;

- інші доходи, що не включаються до складу загального місячного оподаткованого доходу на інших підставах.

Починаючи з 1 січня 2004 року, кожен платник податків, згідно цього Закону, знає, що ставка податку з доходу фізичних осіб залежить не від місця виплати, а від виду доходу. У переважній більшості випадків ця ставка складає 13 %, а з 1 січня 2007 року – 15 %, але з окремих виplat податок складає 0 %, 1%, 5% чи навіть 26%, а з 1 січня 2007 року – 30 %. Мінімальна ставка 0% - для доходів, що надійшли у спадок від чоловіка (дружини), максимальна 26 % - для закордонного спадку і деяких доходів нерезидентів.

4.2. Розрахунки за страхуванням

4.2.1. Загальні положення

Порядок нарахування (утримання) й використання внесків на державне пенсійне страхування, на соціальне страхування, на обов'язкове соціальне страхування, на випадок безробіття й на страхування від нещасних випадків і на інші види страхування регулюється чинним законодавством.

Облік розрахунків з органами соціального страхування сільськогосподарські підприємства ведуть на рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням». Нарахування зобов'язань зі страхування відображається за кредитом рахунку 65 «Розрахунки за стра-

хуванням», а за дебетом відображається погашення заборгованості й 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 страхуванням від нещасних випадків»;
- 655 «За індивідуальним страхуванням»;
- 656 «За страхуванням майна».

Синтетичний і аналітичний облік “Розрахунків за страхуванням” рахунок 65 (крім субрахунків 651, 652, 653) на сільськогосподарських підприємствах ведеться у Журналі ордері та відомості аналітичного обліку ф.8 с.-г. Синтетичний і аналітичний облік “Розрахунків за страхуванням” рахунок 65 (на субрахунках 651, 652, 653) ведеться у Журналі ордері ф.10.2.с.-г. та Зведеній відомості нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї по об’єктах обліку ф.10.2.1 с.-г.

4.2.2. Порядок розрахунків з обов’язкового державного пенсійного страхування

Порядок нарахування, витрачання й обліку внеску на державне пенсійне страхування регулюється Законом України від 26.06.1997 р. № 400 «Про збір на обов’язкове державне пенсійне страхування» (з подальшими доповненнями й змінами). На підставі цього Закону встановлені ставки збору на пенсійне страхування в таких розмірах:

➤ для підприємств, організацій і установ незалежно від форми власності, їхніх об’єднань, а також фізичних осіб-суб’єктів підприємницької діяльності, що використовують працю найманих робітників - 32% від фактично нарахованої заробітної плати працівників, включаючи витрати на оплату основної й додаткової заробітної плати та інших видів заохочень і виплат (у тому числі в натуральній формі);

➤ для підприємств, організацій та установ, де працюють інваліди, збір визначається за ставкою 4 % від об'єкта оподаткування для працюючих інвалідів і за ставкою 32 % - для інших працівників підприємства;

➤ з доходу, отриманого громадянами за трудовими договорами й договорами цивільно-правового характеру, встановлені диференційовані ставки збору на обов'язкове державне пенсійне страхування: 1% від сукупного оприбуткованого доходу, якщо цей дохід не перевищує 150 грн., і 2 % - від сукупного оподаткованого доходу, якщо такий прибуток перевищує 150 грн. в місяць.

Внесок з доходу, винагород, отриманих в іноземній валюті, сплачується в національній грошовій одиниці України в перерахунку в грошову одиницю по офіційному курсу валют, діючому на дату отримання доходу. Нарахований внесок, за винятком виплат, здійснених в рахунок збору, платники сплачують безготівковим перерахуванням відповідних сум зі своїх банківських рахунків на рахунок органу Пенсійного фонду.

Суми внеску, своєчасно не сплачені, вважаються простроченою заборгованістю й стягаються з нарахуванням пені. Пеня нараховується на суму заборгованості за кожний день прострочення платежу, включаючи день сплати, з розрахунку 120% річних від облікової ставки Національного банку України, яка діє протягом часу несплати заборгованості.

Внесок до Пенсійного фонду не нараховується на:

➤ вихідну допомогу в разі припинення трудового договору;

➤ компенсацію за невикористану відпустку;

➤ добові на відрядження в межах норм і виплати замість добових;

➤ вартість безкоштовно наданих згідно законодавчим актам деяким категоріям працівників квартир, комунальних послуг, палива, проїзних квитків або сум коштів для їхнього відшкодування за рахунок відповідних бюджетів, а також твердого палива для працівників вугільної промисловості;

➤ вартість виданого спецодягу (окрім форменого одягу), спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мила, миючих засобів, молока, лікувально-профілактичного харчування;

➤ суми відшкодування витрат та інших компенсацій у зв'язку з переведенням, прийомом або направленням робочих і службовців на роботи в іншу місцевість;

➤ доплати й надбавки до заробітної плати замість добових у випадках, коли постійна робота проходить в дорозі, має роз'їзний характер або пов'язана із службовими поїздками в межах обслуговуваних ділянок;

➤ заробітну плату за дні роботи без винагороди за працю (суботники, недільники та ін.), яку перераховують до бюджету або направляють на добродійні цілі;

➤ суми відшкодування збитку, заподіяного працівнику каліцтвом або іншим пошкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням ним трудових обов'язків;

➤ стипендії слухачам підготовчих відділень, студентам, аспірантам (у тому числі направленим на навчання підприємством), які навчаються з відривом від виробництва;

➤ стипендії Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства в справах науки й технологій і Національної Академії наук для молодих вчених;

➤ допомога, яка виплачується за рахунок підприємства молодим фахівцям після закінчення навчального закладу та ін.

Перелік видів заробітної плати та інших виплат, на які не нараховується збір, затверджений Ухвалою КМУ № 697 від 18.05.1998 р.

Розрахунки з нарахування сум внеску у розмірі 32% сільськогосподарські підприємства відображають за дебетом рахунків витрат на виробництво та за кредитом рахунку 651 «Розрахунки за пенсійним забезпеченням».

Утримання внеску з працюючих громадян відображається за кредитом рахунку 651 «Розрахунки за пенсійним забезпеченням» і за дебетом рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою».

При перерахуванні коштів до Пенсійного фонду дебетується рахунок 651 і кредитується рахунок 31 «Рахунки в банках» або інші рахунки обліку грошових коштів у банках.

Витрати, здійснені за рахунок внеску до Пенсійного фонду, відображаються по дебету рахунку 651 в кореспонденції з рахунком 661 «Розрахунки за заробітною платою».

Всі платники пенсійного внеску, крім фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, які не використовують працю найманих працівників, щомісяця і щокварталу складають звіт про нарахування збору інших надходжень і витрачання коштів Пенсійного фонду в двох екземплярах, за встановленою формою. Звіт подається в терміни до 08.04.; 08.07.; 08.10.; 15.01. після закінчення звітного кварталу.

4.2.3. Облік нарахування й витрат коштів з обов'язкового державного страхування

Відповідно до Основ законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджених 14.01.1998 р. № 16/98-ВР, видано два Закони:

➤ Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності й витратами, обумовленими народженням і похованням» № 2240-III від 18.02.2001 р. (далі - Закон про непрацездатність).

➤ Закон України «Про розмір внеску на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування» № 2213 від 11.01.2001 р. (далі - Закон про ставки).

Закон про непрацездатність передбачає матеріальне забезпечення громадян у зв'язку з втратою заробітної плати (доходу) в результаті тимчасової втрати працездатності (включаючи догляд за хворою дитиною, дитиною-інвалідом, хворим членом сім'ї), вагітності та пологів, догляду за малолітньою дитиною, часткову компенсацію витрат, пов'язаних з народженням дитини, смертю застрахованої особи або членів його сім'ї.

Страховальники-працедавці й застраховані особи сплачують страхові внески в терміни, встановлені справжнім даним Законом.

Перелік вказаних сум здійснюється один раз в місяць - в день, встановлений для отримання в установах банку коштів на оплату праці.

У разі нестачі в страхувальників коштів для виплати заробітної платні і сплати страхових внесків в повному обсязі, перерахування здійснюється пропорційно отриманій сумі заробітної плати.

У разі неправильної сплати страхових внесків страхувальниками, в тому числі через ухилення від реєстрації як платника страхових внесків, або неповної їхньої сплати страхувальник сплачує суму донарахованих контролюючим органом страхових внесків (недоїмки), штрафу і пені. Штрафи й пеня стягаються в безперечному порядку.

Згідно ст.1 Закону № 2213-III встановлений розмір внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності й витратами, обов'язковими народженням і похованням:

➤ для працедавців - 2,9 % від суми нарахованої заробітної плати найманим працівникам, які включають витрати на виплату основної й додаткової заробітної плати та інших видів заохочень і виплат, у тому числі в натуральній формі;

➤ для найманих працівників здійснюється утримання від суми оплати праці:

а) для найманих працівників, які мають заробітну плату нижчу від 150 грн. - 0,25 %;

б) для найманих працівників, які мають заробітну плату більшу від 150 грн. - 0,5%.

Згідно ст.2 Закону № 2213-III встановлено, що допомога з тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, нараховується застрахованим особам з Фонду соціального страхування по тимчасовій втраті працездатності, починаючи з шостого дня непрацездатності за весь період до відновлення працездатності або до встановлення інвалідності. Перших п'ять днів тимчасової непрацездатності оплачується за рахунок коштів підприємства по основному місцю роботи в порядку, встановленому КМУ.

В бухгалтерському обліку використання коштів страхування відображається за дебетом рахунку 652 «Розрахунки за соціальним страхуванням» і кредитом рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою». Операцію з нарахування до фонду соціального страхування відображають за дебетом рахунків витрат на виробництво й кредитом рахунку 652 «Розрахунки за соціальним страхуванням».

Утримання внеску з працюючих громадян відображається по кредиту рахунку 652 і дебету рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою». Витрати, здійснені за рахунок коштів фонду соціального страхування, відображаються по дебету рахунку 652 в кореспонденції кредитом з рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою».

Всі платники відрахувань в фонд соціального страхування щокварталу складають звіт про нарахування й використання фонду соціального страхування за встановленою формою.

4.2.4. Облік розрахунків з соціального страхування на випадок безробіття

Згідно Закону України від 02. 03. 2000 р. № 1533 - III «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» даний вид страхування передбачає такі форми матеріального забезпечення:

- допомога з безробіття;
- відшкодування витрат, пов'язаних з професійною підготовкою або перепідготовкою й профорієнтацією;
- матеріальна допомога безробітному й членам його сім'ї;
- дотації працедавцю для створення робочих місць;
- допомога на поховання безробітного.

Нарахування внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття здійснюється на підставі Закону України від 11.01.2001 р. № 2213 - III «Про розміри внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування».

Встановлені такі ставки внеску:

➤ для всіх підприємств (суб'єктів підприємницької діяльності) незалежно від форм власності й видів діяльності, що використовують працю найманих працівників, з 01.01.2001 р. - 2,0 відсотки, а з 01.07.2001 р. - 2,1 відсотка від витрат на оплату праці, що підлягають обкладанню податком з доходу фізичних осіб (за винятком дивідендів, відсотків та інших виплат, не зараховуваних при обчисленні середньомісячної заробітної плати при призначенні пенсій);

➤ для фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності, що не використовують працю найманих працівників, а також адвокатів, їхніх помічників і приватних нотаріусів з 01.01.2001 р. - 2,5 відсотки, а з 01.07.2001 р. - 3,0 відсотка від суми оподаткованого доходу;

➤ для найманих працівників – 0,5 відсотки від суми оплати праці, яка включає основну й додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні й компенсаційні виплати, в тому числі в натуральній формі, які підлягають оподаткуванню податком з доходу фізичних осіб.

Кошти внеску на випадок безробіття платниками внеску сплачуються одночасно з отриманням грошей на виплату заробітної плати й зараховуються на окремий спеціальний рахунок державного казначейства. Облік розрахунків по внеску на соціальне страхування на випадок безробіття підприємства ведуть на окремому рахунку 653 «За страхуванням на випадок безробіття».

Громадянам, зареєстрованим на загальних підставах, допомога з безробіття виплачується з восьмого дня після реєстрації в державній службі зайнятості до моменту працевлаштування, але не більше 360 календарних днів протягом двох років.

Утримання внесків з нарахованої заробітної плати й їх перерахування до соціальних фондів здійснюється щомісячно.

Всі платники внеску на соціальне страхування на випадок безробіття щокварталу складають Звіт про нарахування та перерахування внесків за встановленою формою.

4.2.5. Облік внесків зі страхування від нещасного випадку

Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві й професійного захворювання, що призвели до втрати працездатності» від 23.09.99 р. № 1105 (далі Закон про страхування від нещасного випадку) визначено, що страхування від нещасного випадку є самостійним видом загальнообов'язкового державного соціального страхування, за допомогою якого здійснюється соціальний захист, охорона життя й здоров'я громадян в процесі їхньої трудової діяльності. Цей Закон вступив в дію з 1 квітня 2001 року.

Об'єктом страхування від нещасного випадку є життя застрахованого, його здоров'я й працездатність. Страхуванню від нещасного випадку підлягають:

- особи, що працюють на умовах трудового договору (контракту) на підприємствах, в установах, організаціях, незалежно від форм їхньої власності й господарювання або у фізичних осіб;
- особи, що забезпечують себе роботою самостійно;
- громадяни - суб'єкти підприємницької діяльності.

Фізична особа, на користь якої здійснюється страхування, вважається застрахованою. Страхувальниками є працедавці, в окремих випадках - застраховані особи. Всі застраховані є членами Фонду соціального страхування від нещасного випадку. Для страхування від нещасного випадку на виробництві не потрібна згода або заява працівника. Фонд соціального страхування від нещасних випадків є правонаступником ліквідованих державних, галузевих і регіональних фондів охорони праці.

Згідно ст. 46 Закону № 1105 фінансування Фондів від нещасних випадків здійснюється за рахунок:

- внесків працедавців (підприємств, організацій і фізичних осіб, що використовують найману працю);
- платежів, що надійшли в разі ліквідації страхувальників;
- прибутку, отриманого від тимчасово вільних коштів Фонду на депозитних рахунках;

➤ коштів, отриманих від стягнення штрафів і пені з підприємств, а також з працівників, винних в порушенні вимог нормативних актів з охорони праці;

➤ добровільних внесків та інших надходжень.

Відповідно до ст. 28 вказаного Закону Фонд соціального страхування від нещасних випадків виплачує застрахованим особам (та іншим особам, що мають на це право), у випадках настання страхового випадку суми страховок, які складаються зі:

➤ страхової виплати втраченого заробітку залежно від ступеня втрати працездатності постраждалим;

➤ страхової виплати одноразової допомоги постраждалому або членам сім'ї й особам, що знаходяться на утриманні померлого;

➤ страхової виплати пенсії по інвалідності постраждалому;

➤ страхової виплати пенсії в зв'язку з втратою годувальника;

➤ страхові виплати дитині, що народилася інвалідом внаслідок травмування на виробництві або професійного захворювання його матері під час вагітності;

➤ страхових витрат на медичну й соціальну допомогу.

У разі нанесення постраждалому морального збитку здійснюється страхова виплата за моральний збиток.

Платники страхових внесків до Фонду повинні реєструватися в робочому органі Фонду. Факт реєстрації страхувальника засвідчується видачею страхового свідоцтва. Всі галузі економіки розділені на 20 класів професійного ризику виробництва, кожному з яких встановлений відповідний страховий тариф, для сільськогосподарських підприємств він дорівнює 0,2%. Працівники підприємства не несуть ніяких витрат на страхування від нещасного випадку.

Згідно ст. 49 Закону № 1105 встановлено, що внески сплачуються працедавцем - юридичною особою в день отримання грошей в установах банку для виплати заробітної плати. При виплаті заробітної плати натурою або за рахунок отриманої виручки внески до страхового Фонду перераховуються не пізніше дня, наступного за днем видачі заробітної плати.

Нараховані внески на страхування від нещасних випадків відносяться на валові витрати виробництва. Суми надбавок до страхових тарифів і штрафи сплачуються страховальником за рахунок прибутку й на валових витратах не відображаються. Ці нараховання відображаються на дебеті рахунку 948 «Визнані штрафи, пені й неустойки».

За прострочення сплати страхового Фонду від нещасного випадку із страховальника стягається пеня відповідно до законодавства, тобто у розмірі 120 % облікової ставки Національного банку України, встановленої на день платежу. Крім того, страховальник несе відповідальність за невчасне надання Фонду відомостей (звітності), передбачених Законом № 1105, інформації про зміни технології робіт, виду діяльності підприємства або його ліквідації.

Страховальнику забороняється здійснювати спільно із застрахованою особою які-небудь дії, які можуть заподіяти збиток цій особі. Облік розрахунків по внеску до Фонду від нещасного випадку підприємства ведуть на окремому рахунку 654 «За страхуванням від нещасного випадку». Всі платники внеску до Фонду від нещасного випадку щокварталу складають Звіт про нарахування внеску за встановленою формою.

4.2.6. Облік розрахунків за індивідуальним і майновим страхуванням

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про розрахунки зі страхування визначені П(С)БО 11 “Зобов’язання”.

Взаємини підприємства (страховальника) зі страховиком регулюються укладеним між ними договором страхування. Для обліку цих взаємин за індивідуальним і майновим страхуванням застосовуються пасивні субрахунки до рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням”: 655 “Розрахунки за індивідуальним страхуванням” і 656 “Розрахунки за страхуванням майна”.

За кредитом рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням” відображаються нараховані зобов’язання зі страхування, а також

отримані від органів страхування кошти, за дебетом - погашення заборгованості і витрачання коштів страхування на потреби підприємства.

На субрахунку 655 "Розрахунки за індивідуальним страхуванням" ведеться облік розрахунків зі страховими підприємствами за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства за їх письмовими дорученнями, у разі добровільного страхування шляхом утримання з нарахованої їм заробітної платні страхових внесків за договорами, і за обов'язковим страхуванням, яке встановлюється законодавством.

На субрахунку 656 "Розрахунки за страхуванням майна" ведеться облік розрахунків за страхуванням майна підприємства і майна працівників. Такі страхові платежі підлягають переліку страховим організаціям.

Таблиця 3.7

Типові бухгалтерські проводки, з обліку нарахування й оплати податків, внесків та обов'язкових платежів

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
А	1	2
А. Облік нарахування й оплати основних видів податків		
1. Відображено нарахування податку на прибуток:		
- визначена сума податку на прибуток	443	981
- нарахована заборгованість до бюджету	981	6411
2. Здійснено перерахування податку на прибуток до бюджету	6411	311
3. Здійснено утримання податку з доходу фізичних осіб	661	6412
4. Перерахований податок з доходу фізичних осіб до бюджету	6412	311
5. Відображено нарахування податку на додану вартість	701	6413
6. Перерахований податок на додану вартість до бюджету	6413	311

Продовження таблиці 3.7.

А	1	2
7. Нарахований податок з власників транспортних засобів	92	6415
8. Відображено перерахування податку з власників транспортних засобів до бюджету	6415	311
9. Нарахований земельний податок	92	6414
10. Відображено перерахування земельного податку до бюджету	6414	311
11. Нарахований податок на рекламу	443	6418
12. Відображено перерахування податку на рекламу до бюджету	6418	311
13. Нарахований фіксований сільськогосподарський податок	91	6410
14. Відображено перерахування фіксованого податку до бюджету	6410	311
15. Пред'явлений підприємству до сплати митний збір з експорту	902	6421
16. Пред'явлений підприємству до сплати митний збір з імпорту	281	6421
17. Відображено перерахування митного збору згідно рахунку	6421	311
Б. Облік нарахування й сплати зборів по обов'язковому соціальному страхуванню		
1. Здійснено нарахування внеску до Пенсійного фонду від суми нарахованої заробітної плати	23, 91, 92 та ін.	651
2. Здійснено утримання з нарахованої заробітної плати внесків до Пенсійного фонду	661	651
3. Відображено перерахування коштів до Пенсійного фонду	651	311
4. Нараховані внески до фонду соціального страхування від нарахованої заробітної плати	23, 91, 92 та ін.	652
5. Здійснено утримання з нарахованої заробітної плати внесків до фонду соціального страхування	661	652
6. Використані кошти на підприємстві за рахунок фонду соціального страхування	652	661

Продовження таблиці 3.7.

A	1	2
7. Відображено перерахування коштів до фонду соціального страхування	652	311
8. Вироблено нарахування внеску до фонду страхування на випадок безробіття	23, 91, 92 та ін.	653
9. Утримані з заробітної плати внески до фонду страхування на випадок безробіття	661	653
10. Відображено перерахування коштів до фонду страхування на випадок безробіття	653	311
11. Нараховані внесків до фонду страхування від нещасних випадків від суми заробітної плати	23, 91, 92 та ін.	654

Питання для самоперевірки

1. Визначення податкової системи й платників податків, види податків, внесків та обов'язкових платежів.

2. Порядок нарахування та обліку фіксованого сільськогосподарського податку.

3. Визначення та облік податку на прибуток.

4. Порядок визначення та облік податку на додану вартість.

5. Оподаткування доходу фізичних осіб.

6. Визначення зборів з обов'язкового соціального страхування.

7. Порядок нарахування платежів й витрачання коштів з Фонду з пенсійного забезпечення.

8. Порядок нарахування платежів й витрачання коштів з Фонду з соціального страхування.

9. Порядок нарахування й використання коштів Фонду соціального страхування на випадок безробіття.

10. Порядок нарахування й використання внесків на страхування від нещасного випадку.

11. Облік розрахунків з індивідуального страхування та страхування майна.

Тема 5. Облік зобов'язань за довгостроковими позиками та вексялями

5.1. Облік довгострокових позик

Для успішного функціонування в нинішніх умовах господарювання сільськогосподарські підприємства використовують довгострокові кредити.

Довгострокові кредити надаються банком для технічного переозброєння, реконструкції і розширення діючих підприємств, а також для будівництва і придбання нових об'єктів основних засобів. Видаються довгострокові кредити з погашенням через 5 – 6 років, але можливий і більш тривалий термін погашення. При залученні кредитів між установами банку і підприємством складається Кредитний договір, в якому визначені об'єкти кредитування, умови отримання кредиту і терміни погашення, відсоткова ставка за кредит та ін.

Кредити комерційними банками видаються на умовах поворотності, терміновості, платності і під забезпечення, що передбачено чинним законодавством та узгоджено сторонами. Для отримання кредиту сільськогосподарське підприємство-позичальник представляє установі банку Заяву установленої форми з додатком копій засновницьких та інших документів (статут підприємства, свідоцтво про реєстрацію, бухгалтерську звітність, а іноді і бізнес-план або технічне обґрунтування), що підтверджують забезпеченість повернення кредиту.

Для обліку довгострокових кредитів Планом рахунків передбачені рахунки класу 5 «Довгострокові зобов'язання».

Рахунок 50 «Довгострокові позики» призначений для обліку і узагальнення інформації про заборгованість сільськогосподарського підприємства за отриманими у банках кредитами, які не є поточним зобов'язанням (заборгованість, яка не підлягає погашенню протягом операційного циклу підприємства або протягом дванадцяти місяців з дати балансу) та іншими залученими у інших осіб позиковими коштами, які не є поточним зобов'язанням.

За кредитом рахунку 50 «Довгострокові позики» відображаються суми отриманих довгострокових позик, а також переведення короткострокових (відстрочених), за дебетом – погашення заборгованості та переведення її частини, що підлягає сплаті у поточному періоді до складу поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.

Рахунок 50 «Довгострокові позики» має такі субрахунки:

501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»;

502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті»;

503 «Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті»;

504 «Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті».

На субрахунках 503, 504 відображаються суми відстроченої заборгованості банкам за кредит, термін погашення якого відстрочений, відповідно в національній та іноземній валютах.

505 «Інші довгострокові позики в національній валюті»;

506 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті».

На субрахунках 505, 506 відображаються суми довгострокової заборгованості за залученими позиками (окрім кредитів банків) відповідно в національній та іноземній валютах.

Відповідно до Закону № 996 в одному з принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності відзначено, що відсотки за кредит повинні визнаватися в тому звітному періоді, в якому виникли та існували зобов'язання з кредиту, незалежно від того, в якому періоді ці відсотки повинні бути сплачені, а кредит повинен бути повернений.

Аналітичний облік банківських кредитів ведеться за видами кредитів банків, що надали їх, термінах їх погашення. Окремо обліковуються кредити, не погашені в строк. Витрати зі сплати відсотків за користування кредитами визнаються в тому звітному періоді, в якому виникли й існували зобов'язання по кредиту, незалежно від того, в якому періоді по умовах кредитного договору він повинен бути повернений, і відносяться на витрати виробництва, а також покриваються за рахунок доходу, що зали-

шається в розпорядженні підприємства (по прострочених позиках, по позиках, використуваних не за цільовим призначенням).

Кредити банків, які не сплачені в строк, враховують окремо і відображають в балансі.

Сума щорічних платежів за довгостроковими позиками розраховується, виходячи з величини позики з урахуванням терміну, на який він одержаний.

Відсотки за отримані позики та інші залучені засоби виплачуються боржником при поверненні наданих позик, за рахунок зменшення доходу, що залишився у розпорядженні підприємства.

На підприємствах національна валюта (гривня) обов'язкова, але не єдина грошова одиниця, що використовується в обліку. Паралельно із записами в гривнях грошові кошти на валютних рахунках і операції в іноземних валютах відображаються також у валюті розрахунків і платежів за її номіналом. Для цього облікові записи в регістрах ведуться через дріб: в чисельнику облікові дані в іноземній валюті, а в знаменнику в національній валюті – в гривнях.

Аналітичний і синтетичний облік стану заборгованості на сільськогосподарських підприємствах, що використовують довгострокові кредити банків, ведеться у Журналі –ордері ф.4 с.-г. за кожним кредитом окремо.

5.2. Облік довгострокових виданих векселів

Для обліку розрахунків з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги й за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями і не є поточним зобов'язанням, використовується рахунок 51 «Довгострокові векселі видані».

Рахунок 51 «Довгострокові векселі видані» має такі субрахунки:

511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті»;

512 «Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті».

За кредитом рахунку 51 «Довгострокові векселі видані» відображаються видані векселі за одержані матеріальні цінності, послуги

ги, виконані роботи, а за дебетом – погашення заборгованості, яка забезпечена виданим векселем.

На суму виданого довгострокового векселя сільськогосподарське підприємство (векселедавець) робить запис за дебетом субрахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними поставальниками» або субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» та ін. і кредиту рахунку 51 «Довгострокові векселі видані». При погашенні заборгованості по виданих довгострокових векселях покупець робить запис по дебету рахунку 51 «Довгострокові векселі видані» і кредиту субрахунку 311 «Поточний рахунок у національній валюті».

Довгострокові векселі зберігаються на підприємстві або передаються на зберігання банку. Векселі, які зберігаються на підприємстві, знаходяться в касі. На ті векселі, які зберігаються на підприємстві, складається опис, де зазначається найменування платника, сума і термін погашення заборгованості за векселем. При погашенні довгострокового векселя в описі робиться відмітка із зазначенням дати виписки банку. Якщо отримані векселі здані на зберігання в банк, то в реєстрах обліку також робиться відмітка із зазначенням дати погашення векселя. Витрати за послуги банку за зберігання довгострокових векселів відносяться на витрати виробництва і відображаються за дебетом рахунків 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут».

Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті, обліковуються на субрахунку 512 «Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті». За кредитом субрахунку 512 відображаються видані довгострокові векселі в забезпечення за отримані матеріальні цінності, послуги і виконані роботи і за дебетом – погашення заборгованості під час надходження грошових коштів на поточний рахунок в іноземній валюті.

На суму виданого довгострокового векселя підприємство (векселедавець) дебетується субрахунок 632 «Розрахунки з іноземними поставальниками» і кредитується субрахунок 512 «Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті». При погашенні заборгованості за виданими довгостроковими векселями в іноземній ва-

люті, покупець робить запис по дебету субрахунку 512 і кредиту субрахунку 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті».

Синтетичний і аналітичний облік ведеться за кожним виданим довгостроковим векселем і векселетримачем з виділенням векселів, які не погашені в строк у спеціальній таблиці Журналу-ордеру та відомості аналітичного обліку ф.8 с.-г.

Таблиця 3.8

Типові бухгалтерські проводки з обліку розрахунків за довгостроковими позиками та векселями

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	1	2
А		
<i>А. Облік розрахунків за допомогою кредитів банків</i>		
1. Сплачено за устаткування постачальнику за рахунок довгострокових кредитів	631	501
2. Відображено перерахування грошей з довгострокових кредитів на поточний рахунок	311	501
3. Перерахований збір до Пенсійного фонду за рахунок довгострокових кредитів	651	501
4. Виставлений акредитив для оплати постачальнику за матеріальні цінності за рахунок довгострокових кредитів	313	501
5. Погашена заборгованість з короткострокового кредиту довгостроковим кредитом	601	501
6. Погашена заборгованість за раніше одержаними довгостроковими кредитами банку	501	311
7. Зарахований залишок невикористаного акредитиву раніше відкритого за рахунок довгострокових кредитів	501	131
8. Погашений довгостроковий кредит за рахунок короткострокової позики	501	601
<i>Б. Облік розрахунків при відображенні операцій з довгостроковими векселями</i>		
1. Відображено надходження на склад придбаного автомобіля	152	631
2. Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	631
3. В рахунок оплати за автомобіль та нараховані відсотки виданий довгостроковий вексель:		

Продовження таблиці 3.8

А	1	2
- на суму одержаного автомобіля з урахуванням ПДВ	631	511
- на суму нарахований відсотків з урахуванням ПДВ	391	511
4. Відображена оплата раніше виданого довгострокового векселя після закінчення терміну оплати згідно з угодою	511	311
5. Відображено надходження автомобіля за первинною вартістю в основні засоби	105	152

Питання для самоперевірки:

1. На які цілі видаються довгострокові позики?
2. На яких умовах видають банки довгострокові позики?
3. Облік виданих довгострокових кредитів.
4. Порядок відображення довгострокових кредитів у фінансовій звітності.
5. Облік довгострокових виданих векселів.

Тема 6. Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями та з фінансової оренди

6.1. Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями

Умови і порядок випуску цінних паперів і регулювання їхнього обігу визначено Законом № 201 від 18.06.91 р. «Про цінні папери і фондову біржу» зі змінами і доповненнями.

Облігації – це цінні папери, які свідчать про внесення їх власником грошових коштів і підтверджують зобов'язання про відшкодування йому номінальної вартості в передбачений термін з оплатою фіксованого відсотка.

Довгострокові облігації – облігації, випущені на період, що перевищує 12 місяців. Ставка відсотків за облігаціями – це ставка відсотків, під яку випущена облігація. Виплата відсотків за обліга-

ціями – це плата за користування позиковими коштами. Кожний періодичний платіж визначається шляхом множення номінальної вартості облігацій на встановлену ставку відсотків. Виплата відсотків за облігаціями проводиться щомісячно.

Облігації випускаються державними, орендними, колективними та іншими підприємствами й оформляються протоколом. Бланки облігацій підприємства зберігають і обліковують як бланки сурової звітності в установленому порядку. На всі бланки облігацій, що зберігаються на підприємстві, складають списки, в яких зазначають вид цінного паперу, номер, серію, номінальну вартість і термін погашення. При погашенні облігацій в списку роблять відмітку про дату, приводять найменування документа, на підставі якого оприбутковані грошові кошти. Якщо придбані облігації здають в банк на збереження, в реєстрах аналітичного обліку роблять посилення на відповідний документ, отриманий від банку. Витрати, пов'язані з оплатою банку винагород за збереження, відображають на субрахунку 952 «Інші фінансові витрати».

Облігації продаються за номінальною вартістю, але вони можуть продаватися з дисконтом (нижче номіналу) або з премією (вище номіналу). Продажна ціна облігацій залежить від ринкової ставки відсотків і у цьому випадку якщо:

- ринкова ставка відсотків і ставка відсотків за облігаціями співпадають, тоді облігації продаються за номіналом;
- ринкова ціна ставки відсотків вище встановленої ставки відсотків, то облігації продаються зі знижкою;
- ринкова ціна ставки відсотків нижче встановленої ставки, то облігації продаються з премією.

У зв'язку з цим при обліку довгострокових зобов'язань за облігаціями потрібно розглядати три принципи:

- отриману суму грошових коштів при первинному продажу облігацій;
- отриману суму грошових коштів, яка сплачена за відсотками (це номінальна вартість облігацій, помножена на ставку відсотків);
- отриману суму грошових коштів, яка сплачена при погашенні облігацій (рівна номінальній вартості облігацій).

Відсотки за облігаціями нараховуються в кінці кожного звітного періоду й показуються як фінансові витрати періоду, незалежно від того, чи були вони сплачені. Витрати на сплату відсотків повинні бути оцінені з використанням ринкової ставки відсотків. Довгострокові зобов'язання за облігаціями повинні бути рівні їх справжній вартості.

Для обліку довгострокових зобов'язань за облігаціями в плані рахунків передбачений рахунок 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями», який призначений для обліку розрахунків за випущеними і сплаченими власними облігаціями терміном погашення більше дванадцяти місяців з дати балансу.

Рахунок 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» має такі субрахунки:

521 «Зобов'язання за облігаціями»;

522 «Премія за випущеними облігаціями»;

523 «Дисконт за випущеними облігаціями».

За кредитом субрахунку 521 «Зобов'язання за облігаціями» ведеться облік боргових зобов'язань за номінальною вартістю облігацій, за дебетом ведеться облік погашення заборгованості по розрахунках з власниками облігацій.

За кредитом субрахунку 522 «Премія за випущеними облігаціями» ведеться облік нарахування сум премій по випущених облігаціях, за дебетом – погашення заборгованості по нарахованих преміях по облігаціях.

За дебетом субрахунку 523 «Дисконт за випущеними облігаціями» ведеться облік сум дисконту по випущених облігаціях, за кредитом – списання нарахованих сум.

Аналітичний облік довгострокових зобов'язань за облігаціями ведеться за їхніми видами і термінами погашення у спеціальній таблиці Журналу-ордеру та відомості аналітичного обліку ф. 8 с.-г.

6.2. Облік довгострокових зобов'язань з оренди

Оренда майна сільськогосподарських підприємств в Україні регулюється главою 25 Цивільного кодексу, Законом України “Про оренду” та безпосередньо договором оренди.

Згідно статті 2 Закону “Про оренду” від 10.04.92 р. № 2269-ХІІ (зі змінами й доповненнями) оренда – засноване на договорі платне користування майном, необхідне орендарю для здійснення підприємницької та іншої діяльності. Закон про оренду регулює порядок передачі майна державних підприємств і організацій в оренду.

Об’єктом оренди можуть бути як цілісні майнові комплекси або їхні структурні підрозділи, так і окреме індивідуальне певне майно, яке, у свою чергу, підрозділяється на нерухоме (будівлі, споруди) і рухоме (машини, устаткування, та ін.).

Види оренди визначаються Законом “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97 р. № 283/97 ВР (зі змінами й доповненнями) П(С)БО 14 «Оренда».

Відповідно до пункту 1.18 Закону “Про оподаткування прибутку підприємств” *лізинговою (орендною) операцією* є господарська операція фізичної або юридичної особи (орендодавця), що передбачає передачу основних засобів або землі в користування іншим фізичним або юридичним особам (орендарям) під відсоток і на певний термін, але який не перевищує термін їхньої повної амортизації.

Лізингові (орендні) операції здійснюються у вигляді: оперативного лізингу (оренди); фінансового лізингу (оренди); поворотного лізингу (оренди); оренди землі; оренди житлових приміщень.

Передача і повернення об’єктів оренди оформляються Актом приймання-передачі.

Відповідно до Закону України “Про лізинг” від 16.12.97 р. № 723/97-ВР *лізинг* – це підприємницька діяльність, яка направлена на інвестування власних або залучених фінансових коштів і полягає у наданні лізингодавцями у виняткове користування на певний термін лізингоотримувачам майна, яке є власністю лізингодавця або отримується ним у власність за дорученням і узгодженням з лізингоотримувачем у відповідного продавця майна, за умови сплати лізингоотримувачем періодичних лізингових платежів.

Лізингові операції оформляються договором лізингу, який полягає у формі багатосторонньої угоди за участю лізингодавця і

лізингоотримувача, залежно від особливостей здійснення лізингових операцій, може бути двох видів – фінансовий або операційний.

Фінансовий лізинг – це договір, за яким лізингоотримувач за своїм замовленням одержує у платне користування від лізингодавця об'єкт лізингу, – яке-небудь нерухоме і рухоме майно, яке може бути віднесене до основних засобів на термін, не менший терміну, за який амортизується 60% вартості об'єкту лізингу, визначеної в день укладення договору.

Сума відшкодування вартості об'єкту лізингу у складі лізингових платежів за період дії договору фінансового лізингу повинна включати не менше 60 % вартості об'єкту лізингу, визначеної в день укладення договору.

Після закінчення терміну договору фінансового лізингу об'єкт лізингу, переданий лізингодавцю відповідно до договору, переходить у власність лізингоотримувача або купується ним за залишковою вартістю;

Операційний лізинг – це договір лізингу, в результаті якого лізингоотримувач за своїм замовленням одержує в платне користування від лізингодавця об'єкт лізингу на термін, менший терміну, за який амортизується 90 % вартості об'єкту лізингу, визначеної в день укладення договору.

Після закінчення терміну договору операційного лізингу він може бути продовжений або об'єкт лізингу підлягає поверненню лізингодавцю і може бути повторно переданий в користування іншому лізингоотримувачу за договором лізингу.

За формою здійснення лізинг може бути *поворотним, пайовим і міжнародним*.

Майно, передане за договором фінансового лізингу, зараховується на баланс лізингоотримувача із зазначенням, що це майно узятє у фінансовий лізинг. Майно, передане за договором операційного лізингу, залишається на балансі лізингодавця із зазначенням, що це майно передане в лізинг, і зараховується на позабалансовий рахунок лізингоотримувача із зазначенням, що це майно одержане в лізинг.

У разі несплати лізингоотримувачем лізингових платежів протягом двох чергових термінів на вимогу лізингодавця об'єкт лі-

зингу підлягає поверненню в безперечному порядку відповідно до виконавчого напису, здійсненого в державній нотаріальній конторі. Об'єкт лізингу протягом всього терміну дії договору лізингу є власністю лізингодавця.

Договір фінансового лізингу може передбачати право викупу об'єкту лізингоотримувачем після закінчення або до закінчення терміну договору, але не раніше терміну, протягом якого амортизується 60 % вартості об'єкту лізингу, визначеної в день укладення договору лізингу.

Право власності на об'єкт фінансового лізингу набувається лізингоотримувачем після сплати повної вартості об'єкту лізингу відповідно до умов договору лізингу і законодавства України.

Лізингові платежі з виробничих об'єктів лізингу відповідно до законодавства України відносяться до валових витрат платника податків.

Облік операцій з фінансової оренди здійснюється на субрахунку 531 «Зобов'язання з фінансової оренди». Передача у фінансову оренду основних засобів відображається орендодавцем по дебету субрахунку 161 «Заборгованість за майно, передане у фінансову оренду» і кредиту рахунку 10 «Основні засоби».

У орендаря основні засоби, узяті у фінансову оренду, обліковуються по дебету рахунку 10 «Основні засоби» (відповідний субрахунок обліку основних засобів, узятих у фінансову оренду) і кредиту субрахунку 531 «Зобов'язання з фінансової оренди». Аналітичний облік на даному субрахунку ведеться за кожним орендодавцем.

Орендар нарахований знос (амортизацію) на основні засоби, прийняті у фінансову оренду, відображає за кредитом субрахунку 131 «Знос основних засобів» і дебету рахунку 91 «Загальноновиробничі витрати» з подальшим списанням на рахунок 23 «Виробництво».

Нараховану суму зносу (амортизації) за період оренди основних засобів, яка повинна бути сплачена протягом 12 останніх місяців, переводять з довгострокових зобов'язань з оренди з дебету субрахунку 531 «Зобов'язання з фінансової оренди» в кредит суб-

рахунку 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті».

Нараховану суму винагороди орендодавцю за користування орендованими основними засобами, які повинні бути сплачені протягом 12 останніх місяців, відносять в дебет рахунку 23 «Виробництво» і кредит субрахунку 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті».

При погашенні заборгованості з орендної плати (сума зносу і сума винагороди) відображається записом по дебету субрахунку 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті» і кредитом субрахунку 311 «Поточний рахунок в національній валюті».

Якщо після закінчення терміну фінансової оренди об'єкт фінансової оренди купується орендарем за залишковою вартістю, то робиться запис по дебету субрахунку 531 «Зобов'язання з фінансової оренди» і кредиту субрахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», а при оплаті робиться запис в дебет субрахунку 631 і кредит субрахунку 311 «Поточний рахунок в національній валюті».

Під час переходу орендованих основних засобів у власність орендар робить запис по дебету рахунку 10 «Основні засоби» (відповідний субрахунок обліку власних основних засобів) і кредиту рахунку 10 (відповідний субрахунок обліку орендованих основних засобів). Одночасно сума нарахованого фінансової оренди зносу об'єктів фінансової оренди відображається по дебету субрахунку 131 «Знос основних засобів» (відповідний субрахунок обліку орендованих основних засобів) і кредиту субрахунку 131 «Знос основних засобів» (амортизація) власних основних засобів.

Аналітичний та синтетичний облік довгострокових зобов'язань з оренди майна ведеться у спеціальній таблиці Журналу-ордеру та відомості аналітичного обліку ф.8 с.-г.

Таблиця 3.9

Типові бухгалтерські проводки з обліку випуску і продажу облігацій, а також з оренди майна

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	1	2
А		
А. Облік облігацій, пов'язаних з їх випуском і продажем за номіналом		
1. Продаж облігацій за номінальною вартістю	311	521
2. Нараховані відсотки згідно зі ставкою за облігаціями з розрахунку 25 % річних	952	684
3. Відображена оплата нарахованих відсотків за облігаціями за перше півріччя	684	311
4. Відображено погашення облігацій за номінальною вартістю	521	311
Б. Облік операцій з фінансової оренди у орендаря		
1. Відображені основні засоби, які взяті у фінансову оренду за договірною вартістю	10a*	531
2. Відображений знос орендованих основних засобів згідно угоди	91	131a*
3. Нарахований знос на орендовані основні засоби	23	91
4. Нараховану суму зносу списано з довгострокових зобов'язань на поточну заборгованість	531	611
5. Сума винагороди за користування орендованими засобами списана на поточну заборгованість	531	611
6. Сплачена орендодавцю сума нарахованого зносу і винагороди	611	311
7. Викуплені основних засобів за залишковою вартістю після закінчення терміну фінансової оренди	531	311
8. Переведені орендовані основних засобів до складу власних	10	10a*
9. Перенесений знос на основні засоби, що переведені зі складу орендованих засобів до власних	131a	131

Примітка: a* - основні засоби, які взяті у фінансову оренду

Питання для самоперевірки:

1. *Порядок випуску та продажу облігацій.*
2. *Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями.*
3. *Порядок розрахунку річної суми амортизації дисконту і визначення амортизаційної собівартості облігацій.*
4. *Види оренди і порядок передачі та повернення об'єктів оренди.*
5. *Фінансова оренда та облік операцій пов'язаних з орендою.*

Тема 7. Облік доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства

7.1. Загальні положення

Під *доходом* мається на увазі збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів, від реалізації готової продукції, товарів, виконаних робіт і послуг, від страхової діяльності, за винятком вартості повернення покупцем готової продукції, товарів та інших вирахувань з доходу.

Інформація про доход підприємств, організацій та інших юридичних осіб незалежно від форм власності (крім бюджетних установ) з 1 січня 2000 р. формується в бухгалтерському обліку та розкривається у фінансовій звітності на підставі Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 “Доход”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290.

Дія цього Положення не поширюється на доходи, що пов'язані з:

- реалізацією цінних паперів;
- договорами оренди;
- контрактами з надання послуг у сфері будівництва;
- дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій та обліковуються методом участі в капіталі;

- страховою діяльністю;
- змінами у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань, а також ліквідацією (продажем, погашенням) зазначених активів і зобов'язань;
- змінами вартості інших поточних активів;
- природним приростом поголів'я худоби, виробництвом продукції сільського та лісового господарства;
- видобуванням корисних копалин.

Доход визначають під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства) за умови, що оцінка доходу може бути достовірно і визначена.

Критерії визначення доходу, наведені в П(С)БО 15, застосовують окремо до кожної операції. Проте ці критерії слід застосовувати також до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає з суті такої господарської операції (операцій).

Визначені доходи від звичайної діяльності класифікують в бухгалтерському обліку за такими групами:

- а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- б) інші операційні доходи;
- в) фінансові доходи;
- г) інші доходи.

Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визначається за наявності таких умов:

- а) покупцеві передано ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- б) підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- в) суму доходу (виручку) можна достовірно визначити;
- г) є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можна достовірно визначити.

Доход не визначається у разі обміну продукцією, товарами, роботами, послугами та іншими активами, які є подібними за визначенням та мають однакову справедливу вартість.

Доход, пов'язаний з наданням послуг, визначається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо можна достовірно оцінити результат від операції. Це може бути за умов: можливості достовірної оцінки доходу, імовірності надходження економічних вигод 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.

Оцінку ступеня завершеності операції з надання послуг проводять шляхом:

- а) вивчення виконаної роботи;
- б) визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які надаватимуться;
- в) визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за період часу, то доход визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період. Якщо доход (виручку) від надання послуг не можна достовірно визначити, його відображають в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Якщо доход (виручку) від надання послуг не можна достовірно оцінити і не існує імовірності відшкодування понесених витрат, то доход не визначається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Визначений доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості.

Цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримано та підприємство виконає умови щодо такого фінансування.

Доход, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визначається у вигляді відсотків, роялті та дивідендів, якщо:

а) імовірно надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією;

б) доход може бути достовірно оцінений.

Якщо ж дохід, відображений за даними обліку, не відповідає критеріям визнання доходу, його необхідно виключити з складу доходу (відсторнувати раніше зроблені записи). При цьому необхідно відновити виробничу собівартість готової продукції (товарів), робіт (послуг).

Особливості визнання і оцінки доходів при бартерних операціях полягають в такому:

– якщо першою подією є отримання продукції, товару (виконання робіт і послуг), таке надходження розцінюється як попередня оплата продукції, товарів, робіт, послуг, які підлягають подальшому відвантаженню покупцем (замовником). Сума попередньої оплати згідно П(С)БО 15 «Доходи» не признається доходом до моменту зустрічного відвантаження продукції, товарів, робіт, послуг;

– якщо бартерні операції здійснюються поетапно (частинами), то кожне часткове відвантаження продукції, товарів або кожний етап виконання робіт послуг розглядається як окрема операція і дохід буде визнано на дату здійснення цих операцій в сумі, відповідній такому відвантаженню або етапу виконаних робіт, послуг;

– та сторона бартерного договору, яка представляє іншій стороні послуги в обмін на продукцію, товари (інші роботи і послуги), визнає дохід, виходячи із ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу;

– загальна сума доходу за бартерним договором визначається за справедливою вартістю продукції, товару (робіт, послуг), які одержані або підлягають отриманню підприємством;

– якщо сторони бартерного договору проводять обмін продукцією, товарами (роботами, послугами), які подібні за призначен-

ням і мають однакову справедливу вартість, то дохід ними не визнається.

Доход не признаватиметься і в тому випадку, якщо договором передбачено, що відвантажені вироби підлягають монтажу, але його який не виконано на момент відвантаження виробу.

Різниця між отриманими доходами й витратами виробничо-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств визначає фінансові результати. При цьому розрізняють прибуток або збиток від реалізації сільськогосподарської продукції та продукції її переробки, виконання робіт і послуг, допоміжної діяльності, реалізації матеріальних цінностей, основних засобів і нематеріальних активів, а також від інших операцій.

За класифікацією, визначеною Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, фінансові результати діяльності підприємств поділяються на результати від звичайної діяльності і надзвичайних подій. В свою чергу, фінансові результати від звичайної діяльності підприємства можуть поділитися на результати операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

7.2. Облік доходів та результатів діяльності

Порядок обліку доходів, витрат і визначення фінансових результатів здійснюється на основі Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Склад доходів і порядок їх визнання, визначений Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Доходи».

Для обліку доходів і результатів діяльності у діючому Плані рахунків передбачені рахунки і субрахунки 7-го класу, які призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій (табл. 3.10):

Рахунки та субрахунки з обліку доходів

Номер і найменування рахунку	Номер і найменування субрахунку
70 «Доходи від реалізації»	701 «Дохід від реалізації готової продукції» 702 «Дохід від реалізації товарів» 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»
71 «Інший операційний дохід»	711 «Дохід від реалізації іноземної валюти» 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» 713 «Дохід від операційної оренди активів» 714 «Дохід від операційної курсової різниці» 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки» 716 «Відшкодування раніше списаних активів» 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості» 718 «Одержані гранти та субсидії» 719 «Інші доходи від операційної діяльності»
72 «Дохід від участі у капіталі»	721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства» 722 «Дохід від спільної діяльності» 723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства»
73 «Інші фінансові доходи»	731 «Дивіденди одержані» 732 «Відсотки одержані» 733 «Інші доходи від фінансових операцій»
74 «Інші доходи»	741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» 742 «Дохід від реалізації необоротних активів» 743 «Дохід від реалізації майнових комплексів» 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» 745 «Дохід від безкоштовно одержаних активів» 746 «Інші доходи від звичайної діяльності»
75 «Надзвичайні доходи»	751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій» 752 «Інші надзвичайні доходи»
76 «Страхові платежі»	За видами страхування
79 «Фінансові результати»	791 «Результат основної діяльності» 792 «Результат фінансових операцій» 793 «Результат іншої звичайної діяльності» 794 «Результат надзвичайних подій»

По кредиту рахунків цього класу, окрім рахунку 76 «Страхові платежі», протягом звітного року відображається сума загального доходу разом з сумою непрямих податків (обов'язкових платежів) – це ПДВ, акцизний збір, які включені в ціну продажу, по дебету – щомісячне відображення сум непрямих податків (обов'язкових платежів), щомісячне або щорічне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

На рахунку 76 «Страхові платежі» узагальнюється інформація про надходження страхових платежів і їх повернення страхувальникам з щомісячним віднесенням всієї різниці на субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Облік доходів відображають на рахунках класу 7 "Доходи і результати діяльності", як показано в таблиці. 3.11.

Таблиця 3.11

Кореспонденція рахунків з обліку доходів та фінансових результатів

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
<i>1. Доход від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)</i>		
1.1. Виручка від реалізації готової продукції	30, 31, 36	701
1.2. Виручка від реалізації товарів	30, 31, 36	702
1.3. Виручка від реалізації робіт, послуг	30, 31, 36	703
1.4. Податок на додану вартість	701-703	64
1.5. Списання доходів на фінансові результати	701-703	791
<i>2. Інші операційні доходи</i>		
2.1. Від реалізації іноземної валюти	30, 31, 7	711
2.2. Від реалізації інших оборотних активів	30, 31, 36, 37	712
2.3. Від операційної оренди активів	30, 31, 36, 37	713
2.4. Від операційної курсової різниці	30, 31, 36, 37	714
2.5. Отримані пені, штрафи, неустойки	30, 31, 36, 37	715
2.6. Відображення раніше списаних активів	30, 31, 37	716
2.7. Від списання кредиторської заборгованості	63, 68	717

Закінчення таблиці 3 11.

1	2	3
2.8. Від отриманих грантів і субсидій	48	718
2.9. Отримані інші доходи від операційної діяльності	20, 22, 26, 37	719
<i>3. Фінансові доходи</i>		
3.1. Дивіденди отримані	30, 31, 37	731
3.2. Відсотки отримані	31, 37	732
3.3. Інші фінансові доходи	30, 31, 37	733
3.4. Списання фінансових доходів на фінансові результати	73	792
<i>4. Інші доходи</i>		
4.1. Від реалізації фінансових інвестицій	30, 31, 36, 37	741
4.2. Від реалізації необоротних активів	30, 31, 36, 37	742
4.3. Від реалізації майнових комплексів	30, 31, 36, 37	743
4.4. Від не операційних курсових різниць	30, 31	744
4.5. Від безоплатно отриманих активів	20,28,30,31,20	745
4.6. Інші доходи від звичайної діяльності	20,28,30,31,37	746
4.7. Списання інших доходів на фінансові результати	74	79
<i>5. Доходи від надзвичайних подій</i>		
5.1. Відшкодування збитків від надзвичайних подій	30,31,37	752
5.2. Доходи від інших надзвичайних подій	30,31,37	753
5.3. Списання доходів від надзвичайних подій на фінансові результати	75	79

Для відображення в бухгалтерському обліку повернення переданої для реалізації продукції (товарів) в діючому Плані рахунків передбачений окремий субрахунок 704 «Вирахування з доходу» на якому вартість поверненої продукції (товарів) покупцем відображається по дебету (а не методом «червоного сторно») у кореспонденції з кредитом субрахунків 701 або 702.

Бухгалтерський облік операцій з відображення процесу реалізації, доходів і результатів фінансової діяльності сільгосппідприємства ведеться в Журналі-ордері 11 с.-г. та у наступних реєстрах і відомостях, що відкриваються до нього для аналітичного обліку:

- ф. 11.1 с.-г. – реєстр документів по реалізації готової продукції (безготівкові розрахунки);
- ф.11.2 с.-г. – реєстр по реалізації товарів, робіт та послуг, виробничих запасів (безготівкові розрахунки);
- ф. 11.3 с.-г. – реєстр документів по реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг за готівку (за цінами реалізації);
- ф. 11.3а с.-г. – реєстр документів по реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг за готівку (за обліковими цінами);
- ф. 11.4 с.-г. – відомість аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг;
- ф. 11.5 с.-г. – книга аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг;
- ф. 11.6 с.-г. – оборотна відомість;
- ф. 11.7 с.-г. – відомість обліку продажу шляхом взаємних розрахунків;
- ф. 11.8 с.-г. – відомість аналітичного обліку по рахунку 36
- ф. 11. с.-г. – аналітичні дані до рахунків 71, 72, 73,74,75.

Інформацію з бухгалтерських рахунків використовують для складання Звіту про фінансові результати (ф. № 2). Порядок складання Звіту з використанням конкретних даних рахунків бухгалтерського обліку наведено в таблиці 3.12.

Таблиця 3.12

Використання бухгалтерських рахунків для відображення доходів у звіті про фінансові результати

Звіт про фінансові результати (форма № 2)		Код рахунків
вид доходів	Код рядка	
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).	010	70
Інші операційні доходи	060	71
Доход від участі в капіталі	110	72
Інші фінансові доходи	120	73
Інші доходи	130	74
Надзвичайні доходи	200	75
Фінансові результати від звичайної діяльності	190, 195	79
Чистий прибуток, збиток	220, 225	79

7.3. Облік собівартості реалізованої продукції робіт та послуг

Основні вимоги до визнання, складу і оцінки витрат викладено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Витрати визнаються такими для певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

П(С)БО 16 «Витрати» та діючим Планом рахунків передбачено, що рахунки класу 9 «Витрати діяльності» застосовуються для відображення інформації про собівартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг, а також витрат інвестиційної, фінансової діяльності, і витратах на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їх наслідків.

Підприємства та організації, що використовують в обліку рахунку класу 9 «Витрати діяльності», відображають витрати підприємств на таких рахунках і субрахунках (табл. 3.13):

Таблиця 3. 13

Рахунки та субрахунки, які застосовують для обліку витрат

Номер і найменування рахунку	Номер і найменування субрахунку
1	2
90 «Собівартість реалізації»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції» 902 «Собівартість реалізованих товарів» 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»
91 «Загально-виробничі витрати»	По дебету цього рахунку відображається сума визнаних витрат, по кредиту – щомісячне, по відповідному розподілу, списання на рахунок 23 «Виробництво» і рахунок 90 «Собівартість реалізації»
92 «Адміністративні витрати»	Загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства
93 «Витрати на збут»	Витрати, пов'язані із збутом (реалізацією) продукції, товарів, робіт і послуг

1	2
94 «Інші витрати операційної діяльності»	941 «Витрати на дослідження і розробки» 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти» 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» 944 «Сумнівні і безнадійні борги» 945 «Втрати від операційної курсової різниці» 946 «Втрати від знецінення запасів» 947 «Недостачі і втрати від псування цінностей» 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» 949 «Інші витрати операційної діяльності»
95 «Фінансові витрати»	951 «Відсотки за кредит» 952 «Інші фінансові витрати»
96 «Втрати від участі в капіталі»	961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства» 962 «Втрати від спільної діяльності» 963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства»
97 «Інші витрати»	971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів» 973 «Собівартість реалізованих майнових комплексів» 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»
	975 «Зниження ціни необоротних активів і фінансових інвестицій». 976 «Списання необоротних активів» 977 «Інші витрати звичайної діяльності» 978 «Виплати страхових сум і страхових відшкодувань» 979 «Перестрахування»
98 «Податки на прибуток»	981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності» 982 «Податки на прибуток від надзвичайних подій»
99 «Надзвичайні витрати»	991 «Втрати від стихійного лиха» 992 «Втрати від техногенних катастроф і аварій» 993 «Інші надзвичайні витрати»

По дебету рахунків цього класу відображаються суми витрат, по кредиту – списання суми витрат наприкінці звітного року або щомісячно на рахунок 79 «Фінансові результати».

Собівартість реалізованих товарів визначається за П(С)БО 9 «Запаси».

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, перерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат.

Витрати пов'язані з певною діяльністю, які не включаються в собівартість реалізованої продукції, товарів (робіт, послуг), діляться на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

7.4. Склад і облік фінансових результатів, пов'язаних з реалізацією

У складі кінцевих фінансових результатів підприємства відображають прибуток (збиток) від реалізації сільськогосподарської продукції, продукції промислових підсобних підприємств та інших робіт.

Для визначення кінцевого фінансового результату в кінці звітного періоду доходи, що облічувалися на кредиті рахунку 70 «Доходи від реалізації» (на відповідних субрахунках) та собівартість реалізованої продукції, робіт та послуг, що облічувалася на дебеті рахунку 90 «Собівартість реалізації» списуються на рахунок 79 «Фінансові результати».

На рахунку 79 зіставляються фактичні доходи з фактичними витратами. Різницю між доходами і витратами щомісячно відносять на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Рахунок 44 призначений для визначення кінцевого фінансового результату виробничо-фінансової діяльності підприємства за відповідний звітний період. Кредитове сальдо на даному рахунку показує суму прибутку, дебетове – суму отриманого збитку.

Доходи від реалізації й ліквідації основних засобів, нематеріальних цінностей відображають на рахунку 71 «Інші доходи», а собівартість вищезгаданих товарно-матеріальних

цінностей збирають на рахунках 94 «Інші витрати операційної діяльності» і 97 «Інші витрати». Фінансові результати від реалізації й ліквідації основних засобів визначають на рахунку 79 «Фінансові результати».

7.8. Склад і облік позареалізаційних фінансових результатів

Доходи й витрати, які не пов'язані з процесом реалізації продукції, матеріальних ресурсів отримали назву позареалізаційних. До них відносяться:

- доходи від передачі в оренду основних засобів;
- прибутки й збитки минулих років, виявлені в звітному році;
- результати від інвентаризації майна;
- надходження дебіторської заборгованості минулих років;
- суми заборгованості, списані після закінчення терміну позовної давності;
- штрафи, пені, неустойки, отримані або сплачені внаслідок невиконання договірних зобов'язань з поставок, невчасної оплати поставленої продукції, робіт, послуг;
- втрати від стихійних лих;
- доходи від дооцінки (втрати від зниження ціни) виробничих запасів, готової продукції й товарів;
- судові й арбітражні витрати;
- податки, збори й додаткові платежі до бюджету, здійснювані у встановленому законодавством порядку;
- суми сумнівних боргів від інших підприємств, що підлягають резервуванню відповідно до законодавства та інші.

Облік позареалізаційних доходів ведуть на рахунках 71 «Інші операційні доходи» та 74 «Інші доходи», а витрати збирають на рахунках 94 «Інші витрати операційної діяльності» та 97 «Інші витрати». Кінцевий фінансовий результат визначається на рахунку 79 «Фінансові результати».

Різниця між доходами й витратами щомісячно перераховується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», яка і визначає кінцеві фінансові результати.

В Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» визначено, що безнадійна заборгованість – це поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує упевненість про її не повернення боржником або по якій закінчився термін позовної давності. А сумнівний борг – це поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує невпевненість в її погашенні боржником.

Списану безнадійну заборгованість підприємство обліковує на позабалансовому рахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість» протягом трьох років для її можливого стягнення в разі поліпшення фінансового стану боржника. Якщо протягом даного періоду заборгованість не буде повернена боржником, ця сума списують із позабалансового рахунку.

Сума заборгованості, яка відшкодована після списання, в бухгалтерському обліку відображається за дебетом рахунків 30 «Каса» або 31 «Рахунки в банках», в кориспонденції з кредитом рахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Суми кредиторської заборгованості, за якими позовна давність закінчилася, підприємства відносять на прибутки, а після - на фінансові результати. Вказані дії відображають бухгалтерським записом за дебетом рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» і кредитом рахунку 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості» з подальшими записами за дебетом рахунку 717 і кредитом рахунку 79 «Фінансові результати».

До збитків від стихійного лиха відносять вартість знищених або зіпсованих виробничих запасів, витрати, пов'язані з ліквідацією наслідків стихійного лиха, втрати від простоїв, викликаних стихійним лихом та ін. Суму збитків в цьому випадку списують з кредиту рахунків матеріальних цінностей, розрахунків з персоналом з оплати праці, обліку грошових коштів, використаних для ліквідації наслідків стихійних лих, та інших в дебет рахунку 991 «Втрати від стихійного лиха».

Виявлені при інвентаризації надлишки матеріальних цінностей підлягають оприбутковуванню на дебет рахунків відповідних рахунків в кореспонденції з кредитом рахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» з подальшим списанням на фінансові результати від надзвичайної діяльності.

В тих випадках, коли нова ціна на матеріальні цінності нижче за ціну придбання, втрати від зниження ціни відображаються по дебету рахунку 946 «Втрати від знецінення запасів».

Витрати на утримання законсервованих об'єктів будівництва згідно із затвердженими кошторисами, якщо ці витрати не відшкодовуються з інших джерел фінансування, списуються на дебет рахунку 977 «Інші витрати звичайної діяльності» з подальшим списанням на рахунок 79 «Фінансові результати».

На фінансові результати підприємства списуються також збитки за анульованими замовленнями за винятком втрат, відшкодованих замовником.

Таблиця 3.14

Типові бухгалтерські проводки з обліку доходів, витрат і фінансових результатів

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
А	1	2
<i>А. Відображення операцій з реалізації продукції, коли перша подія – відвантаження продукції</i>		
1. Відвантажена готова продукція за цінами реалізації (з урахуванням ПДВ)	361	701
2. Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	701	641
3. Списана на реалізацію готова продукція за фактичною собівартістю	901	27
4. Віднесена сума виручки від реалізації продукції на фінансові результати	701	791
5. Списана на фінансові результати фактична собівартість продукції	791	901

А	1	2
6. Відображені фінансові результати на прибуток	791	441
7. Надійшла оплата від покупця за отриману продукцію (з урахуванням ПДВ)	311	361
Б. Відображення операцій з реалізації продукції, коли перша подія – надходження передоплати від покупців		
1. Отриманий аванс від покупця в рахунок поставки продукції згідно з угодою	311	681
2. Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
3. Відвантажена готова продукція за цінами реалізації (з урахуванням ПДВ)	361	701
4. Відображена сума ПДВ, яка раніше була включена до складу податкових зобов'язань	701	643
5. Списана продукція на реалізацію за фактичною собівартістю	902	27
6. Віднесена сума виручки від реалізації продукції на фінансові результати	701	791
7. Списана на фінансові результати фактична собівартість продукції	791	901
8. Відображений прибуток за фінансовими результатами	791	441
9. Проведений взаємозалік в розрахунках	681	361

Питання для самоперевірки

1. *Методика визначення доходів, витрат та фінансових результатів.*
2. *Організація аналітичного і синтетичного обліку процесу реалізації та фінансових результатів.*
3. *Доход, його визначення та оцінка.*
4. *Облік доходів підприємства.*
5. *Облік витрат, які включаються в собівартість реалізованої продукції.*
6. *Порядок визначення та облік фінансових результатів від реалізації сільськогосподарської продукції, товарів, робіт та послуг.*
7. *Облік продукції при поверненні продукції раніше переданої для продажу.*
8. *Облік операцій з реалізації основних засобів.*
9. *Склад і облік позареалізаційних фінансових результатів.*

Тема 8. Облік формування і змін статутного капіталу

8.1. Загальні положення

Загальна величина наявних основних та оборотних засобів у вартісному виразі відображається у Статуті підприємства й є його статутним капіталом.

Капітал як вартість виявляється у вигляді наявних грошей в банку, рухомого й нерухомого майна, боргів юридичних і фізичних осіб. Речова форма капіталу називається активним капіталом, а вартісна - пасивним. Активний капітал характеризується складом майна підприємства, пасивний - джерелами його створення.

Склад майна активного капіталу наведений на рисунку 3.1.

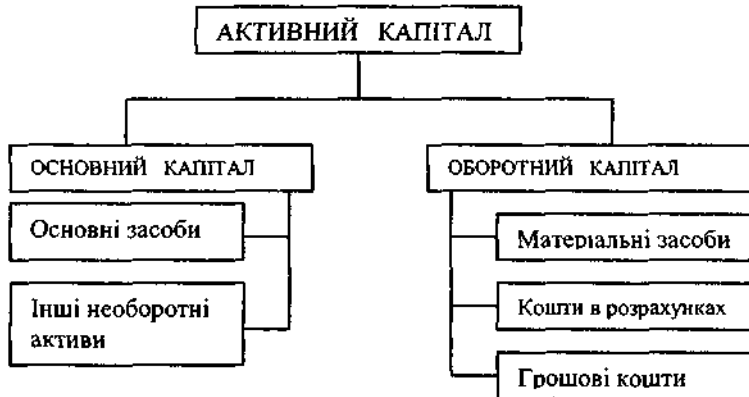


Рис.3.1. Структура активного капіталу

Активний капітал здійснює безперервний кругообіг, в процесі якого капітал з однієї форми переходить в іншу, що відображає й контролює бухгалтерія. Вона у будь-який час має інформацію про величину капіталу в грошовій формі та у формі матеріальних цінностей.

Активний капітал складається з майна підприємства, тобто в нього входить те, чим володіє дане підприємство. Відносно до швидкості обороту виділяють майно тривалого користування, яке більше року знаходиться в обороті підприємства та оборотне

майно, призначене для поточного (одноразового) використання в процесі виробництва. Воно знаходиться в обороті підприємства не більше одного року або тривалості виробничого циклу.

Пасивний капітал характеризує джерела майна підприємства і включає власний і позиковий капітал. Власний капітал підприємства визначається вартістю майна, належного підприємству. Він рівний різниці між вартістю майна (активним капіталом) і позиковим капіталом. Власний капітал підприємства складається із статутного, додаткового та резервного капіталу, нерозподіленого прибутку й інших (цільових і резервних) фондів.

Позиковий капітал є частиною вартості майна підприємства, придбаного за рахунок зобов'язань, які повинні бути повернуті постачальнику, банку або іншому кредитуру як гроші або цінності. У складі капіталу розрізняють короткострокові і довгострокові позикові кошти.

Довгострокові позикові кошти - це кредити і позики, отримані підприємством, термін погашення яких настає не раніше чим через рік. Отже, якщо в річному балансі показана довгострокова позика, то протягом всього наступного року зобов'язання з її виплати виконувати не потрібно; вони наступають не раніше чим через рік. Поточна частина довгострокового боргу, тобто ті суми довгострокових зобов'язань, терміни погашення яких наступають протягом наступного року, показується в звітності в складі короткострокових позикових коштів та обчислюються на рахунку 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями».

Короткострокові позикові кошти – це зобов'язання, термін погашення яких не перевищує одного року. До них відноситься така поточна кредиторська заборгованість: заборгованість із заробітної плати, заборгованість бюджету і позабюджетним фондам, отримані, аванси, попередня оплата замовлень, заборгованість постачальникам та ін.

Складові власного й позикового капіталу наведені на рисунку 3.2.



Рис.3.2. Структура пасивного капіталу

В процесі господарської діяльності сільськогосподарського підприємства здійснюються і такі операції, як, наприклад, переоцінка майна, безкоштовне надходження й передача майна іншим підприємствам та ін., а в обліку вказані зміни визначають поняття додаткового капіталу.

Разом із спеціальними фондами підприємства частина прибутку, що залишився в її розпорядженні, направляють в резервний капітал, який надалі може бути використаний на покриття збитків звітного року і минулих років або може бути також джерелом збільшення статутного капіталу у разі виникнення необхідності поповнення власних оборотних коштів.

8.2. Облік статутного капіталу

Статутний капітал представляє собою сукупність вкладень (в вартісному виразі) учасників (власників) в майно при створенні підприємства для забезпечення його статутної діяльності, визначеної засновницькими документами (статутом), а в подальшому

основним джерелом збільшення статутного фонду являється прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства, або за рахунок додаткових внесків засновників.

На державних підприємствах статутний фонд формується державою за рахунок виділених державою коштів для постійного користування у вигляді основних і оборотних засобів.

Для обліку й узагальнення інформації про стан і рух статутного капіталу на сільськогосподарських підприємствах призначений рахунок 40 «Статутний капітал». За кредитом цього рахунку відображається збільшення статутного капіталу, а за дебетом - його зменшення (вилучення). Сальдо на цьому рахунку повинне відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксований в статуті підприємства.

Для того, щоб зменшити або збільшити статутний капітал, потрібне проведення передбачених законодавством змін в засновницьких документах. Вказані зміни враховуються при складанні фінансової звітності по рядку 300 «Статутний капітал», форми № 1 «Баланс». При складанні форми 4 «Звіт про власний капітал» по графі 3 відображаються залишки статутного капіталу та його рух також повинне відповідати зафіксованим в засновницьких документах величинам.

Для відображення інформації про стан і рух статутного капіталу в бухгалтерському обліку потрібно керуватися «Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 991.

Формування статутного капіталу після державної реєстрації підприємства на повну суму, яка затверджена Статутом, відображується проводкою за дебетом рахунку 46 «Неоплачений капітал» та кредитом рахунку 40 «Статутний капітал». За дебетом рахунку 46 «Неоплачений капітал» облічується заборгованість засновників (учасників) щодо внесків до статутного капіталу підприємства, за кредитом – погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу. Аналітичний облік несплаченого

капіталу ведеться за кожним засновником (учасником) підприємства окремо.

Фактичне надходження матеріальних засобів у рахунок внесків в статутний фонд підприємства, відображається по дебету рахунків 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи”, 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”, 15 “Капітальні інвестиції”, рахунків з обліку товарно-матеріальних цінностей, 30 “Каса”, 31 “Рахунки у банках” та кредиту рахунка 46 “Неоплачений капітал”.

Зміни статутного капіталу підприємства, у зв'язку з придбанням основних засобів та нематеріальних активів, їх вибуттям (списання) і нарахуванням зносу на рахунок 40 “Статутний капітал” не відображаються.

Статутний капітал, який був оголошений при реєстрації підприємства, повинен бути оплачений в повному обсязі на протязі року. У випадку, якщо статутний капітал оплачений не повністю, його розмір повинен бути зменшений та перереєстрований.

Відображення операцій зі змін статутного капіталу підприємства здійснюється тільки після належної реєстрації змін до статуту в органах, якими він був зареєстрований.

Статутний капітал може бути збільшений за рахунок власних ресурсів підприємства шляхом направлення на цю мету частини прибутку звітного року або нерозподіленого прибутку минулих років. В першому випадку в бухгалтерському обліку дебетується рахунок 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді», в другому - рахунок 441 «Прибуток нерозподілений» в кореспонденції з кредитом рахунку 40 «Статутний капітал».

8.3. Облік додаткового капіталу

В господарських ресурсах сільськогосподарських підприємств висока частка необоротних активів, особливо основних засобів, тому додатковий капітал є істотною частиною їхнього власного капіталу. Його створення обумовлене такими причинами: переоцінкою необоротних активів, безкоштовним отриманням майна від інших підприємств та інших видів

додаткового капіталу. Для його обліку призначений рахунок 42 «Додатковий капітал».

По кредиту рахунку 42 «Додатковий капітал» відображається збільшення додаткового капіталу, по дебету – його зменшення.

Рахунок 42 «Додатковий капітал» має такі субрахунки:

- 421 «Емісійний доход»;
- 422 «Інший вкладений капітал»;
- 423 «Дооцінка активів»;
- 424 «Безкоштовно одержані необоротні активи»;
- 425 «Інший додатковий капітал».

Необоротні активи переоцінюються за рішення уряду з метою приведення їх у відповідність з рівнем діючих ринкових цін. На величину приросту первинної вартості основних засобів в бухгалтерському обліку кредитується рахунок 423 «Дооцінка активів». На зменшення додаткового капіталу відноситься сума приросту зносу основних засобів в кореспонденції з кредитом рахунку 131 «Знос основних засобів». Якщо при переоцінці визначається зниження вартості основних засобів, то облікові записи складають за вказаними рахунками, але в зворотній кореспонденції.

Безкоштовне надходження основних засобів відносяться до числа операцій, що часто зустрічаються на підприємствах. На підставі акту приймання - передачі об'єкт, що надійшов, оприбутковується, що відображається в обліку записом по дебету рахунку 10 «Основні засоби» й кредиту рахунку 42 «Додатковий капітал».

Виходячи з суті додаткового капіталу, за відсутності інших джерел, він може бути направлений на погашення збитку за звітний рік, а за наявності відповідного рішення - на збільшення статутного капіталу. В обох випадках рахунок 42 «Додатковий капітал» дебетується в кореспонденції з кредитом рахунків 441 «Прибуток нерозподілений (непокритий збиток)».

Облік статутного та додаткового капіталу на сільськогосподарських підприємствах ведеться у Журналі-ордері та відомості аналітичних даних до нього ф.12 с.-г.

Таблиця 3.15

**Типові бухгалтерські проводки з обліку змін
в статутному та додатковому капіталах**

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	1	2
А		
<i>А. Облік при формуванні і змінах статутного капіталу</i>		
1. Сформований статутний капітал згідно засновницьким документам	46	40
2. Відображений внесок до статутного капіталу засновниками:		
- грошовими коштами	30,31	46
- основними засобами	10	46
- іншими необоротними активами	11	46
- нематеріальними активами	12	46
- виробничими запасами	20	46
- МШП	22	46
4. Проведений внесок засновниками грошовими коштами в касу	30	46
5. Відображене збільшення статутного капіталу за рахунок перерозподілу прибутку	443	40
6. Відображене збільшення статутного капіталу за рахунок індексації основних засобів	423	40
7. Відображене збільшення статутного капіталу за рахунок нарахованих дивідендів	671	40
8. Відображене зменшення статутного капіталу у зв'язку з виходом учасників зі складу засновників	40	672
9. Проведена виплата засновникам, які вибули, згідно рішення загальних зборів	672	30
10. Відображене зменшення статутного капіталу в зв'язку з ануляцією викуплених акцій	40	451
<i>Б. Операції при формуванні додаткового капіталу</i>		
1. Відображені результати до оцінки необоротних активів	10,11,12	423
2. Відображено результати до оцінки зносу необоротних активів	423	13

Закінчення таблиці 3.15

А	1	2
4. Відображена сума первинної вартості запасів в отриманих в обмін на розміщені акції, що перевищують номінальну вартість цих акцій	20,21,23	421
5. Відображена сума первинної вартості запасів в отриманих від засновників у вигляді інших вкладень в капітал, які перевищують статутний капітал	20,21,22	422
6. Відображена вартість необоротних активів, безкоштовно одержаних	10,11,12	424

Питання для самоперевірки

1. *Статутний капітал і його форми.*
2. *Структура активного капіталу*
3. *Структура пасивного капіталу.*
4. *Облік статутного капіталу.*
5. *Облік додаткового капіталу.*

Тема 9. Облік резервного, вилученого, неоплаченого капіталу та нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)

9.1. Облік резервного капіталу

Для ефективного ведення виробництва важливе значення має формування й уміле використання різних джерел власних коштів підприємства, зокрема резервного капіталу. Джерелами створення фондів і резервів є кошти, вкладені в підприємство при його створенні. Резервний капітал створюється на підприємстві з прибутку, що залишився в розпорядженні підприємства.

За призначенням резервний капітал, як і інші фонди, використовується на фінансування капітальних вкладень, матеріальне заохочення працівників і соціальний розвиток підприємства,

на відшкодування майбутніх витрат при нерівномірному їх розподілі за звітними періодами.

Основним завданням обліку резервного капіталу є контроль за його правильним формуванням і використанням за цільовим призначенням. Успішне розв'язання цих завдань дозволить мати більш повну інформацію про капітал, резерви майбутніх платежів і витрат, буде сприяти своєчасному й якісному складанню звітності й проведення економічного аналізу фондів і резервів.

Відрахування до резервного фонду сільськогосподарські підприємства проводять у встановленому відсотку від балансового прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства.

Облік резервного капіталу ведеться на рахунку 43 «Резервний капітал». Відрахування з прибутку до резервного фонду підприємства в обліку проводиться записом по кредиту рахунку 43 «Резервний капітал» в кореспонденції з дебетом субрахунку 443 «Прибуток використаний у звітному періоді». Якщо на утворення резервного фонду використовується нерозподілений прибуток минулих років, то дебетується рахунок 441 «Прибуток нерозподілений».

Використання коштів резервного фонду відображається за дебетом рахунку 43 «Резервний капітал» в кореспонденції з рахунками, що відображають напрямок використання цих коштів.

Резервний фонд використовується на відшкодування сум знижки ціни матеріальних цінностей і збитку підприємства за звітний рік. Він може бути також джерелом збільшення статутного капіталу у разі виникнення необхідності поповнення власних оборотних коштів.

Суми резерву, використані на покриття балансового збитку підприємства за звітний рік, відображаються за дебетом рахунку 43 «Резервний капітал» та кредитом рахунку 442 «Непокриті збитки».

Кредитове сальдо рахунку 43 характеризує залишок не використаного резерву на початок і кінець звітного періоду.

9.2. Облік резервів майбутніх витрат і платежів

Сільськогосподарські підприємства при необхідності можуть створювати резерви майбутніх витрат і платежів, коли характер виконуваних робіт, сезонність виробництва призводять до нерівномірності формування собівартості продукції, робіт і наданих послуг протягом звітного року. Тому для рівномірного і своєчасного включення в собівартість перевезень продукції (виконаних робіт і наданих послуг), витрати, які відносяться до даного звітного періоду, але з будь-яких причин ще не були здійснені, списуються за рахунок резервування майбутніх витрат у встановлених розмірах.

Для обліку таких витрат використовують рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». По кредиту даного рахунку відображається нарахування резерву майбутніх витрат і платежів, а по дебету - їх використання.

Рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» має такі субрахунки:

- 471 «Забезпечення виплат відпусток»;
- 472 «Додаткове пенсійне забезпечення»;
- 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»;
- 474 «Забезпечення інших витрат і платежів».

На субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» ведеться облік нарахування, руху і залишків коштів на оплату чергових відпусток робітникам підприємства. Сума забезпечення визначається щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

На цьому субрахунку також облічується інформація про забезпечення обов'язкових відрахувань (зборів) зі зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове соціальне страхування, на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття і від нещасного випадку. На суму виплат відпусток в бухгалтерському обліку при цьому здійснюються такі записи:

а) відображене віднесення на витрати виробництва витрат поточного періоду, пов'язаних з формуванням фонду для оплати відпусток

Дебет рахунку 23 «Виробництво»

Кредит субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток»;

б) відображене нарахування обов'язкових відрахувань (зборів) від нарахованої суми відпускних

Дебет субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток»

Кредит субрахунків:

651 «За пенсійним забезпеченням»

652 «За соціальним страхуванням»

653 «За страхуванням, на випадок безробіття»

654 «За страхуванням від нещасного випадку»;

в) відображене формування оплати відпусток працівникам, які освоюють нове виробництво

Дебет рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» –

Кредит субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток».

Відповідно здійснене нарахування обов'язкових відрахувань (зборів) від нарахованої суми відпусток (пункт б));

г) відображене нарахування відпускних за рахунок раніше створених резервів

Дебет субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток»

Кредит рахунку 66 «Розрахунки за заробітною платою».

На субрахунку 472 «Додаткове пенсійне забезпечення» ведеться облік засобів для реалізації програми пенсійного забезпечення.

На субрахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» ведеться облік руху і залишків коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату та ін.

При цьому в обліку робляться наступні записи:

а) відображене віднесення на витрати виробництва витрат поточного періоду, пов'язаних з формуванням фонду для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції і предметів прокату та ін.

Дебет рахунку 23 «Виробництво»

Кредит субрахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»;

б) відображене списання витрат, пов'язаних з проведенням гарантійного ремонту, проданої продукції, предметів прокату тощо

Дебет субрахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»

Кредит рахунку 23 «Виробництво».

На субрахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів» ведеться облік забезпечення інших подальших витрат, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 47.

До цих витрат відносять резервування сум на ремонт орендованих основних засобів, якщо такий ремонт передбачений договором, на відновлення зносу і ремонт автомобільних шин, на виплату винагород за підсумками роботи за рік і т.п. Розмір кожної із зарезервованих сум повинен бути обґрунтований розрахунком. Правильність створення і погашення сум резерву перевіряється за даними кошторисів, розрахунків і при необхідності в кінці року коригується.

9.3. Облік вилученого і неоплаченого капіталу

Для узагальнення інформації про наявність і рух коштів вилученого капіталу призначений рахунок 45 «Вилучений капітал», на якому ведеться облік вилученого капіталу у разі викупу власних акцій (часткою) у акціонерів з метою їх перепродажу, ануляції (зменшення статутного капіталу) та ін.

По дебету рахунку 45 «Вилучений капітал» відображається собівартість акцій власної емісії або часток. Які викуплені господарським товариством у його учасників, по кредиту – вартість анульованих або перепроданих акцій (часткою).

Рахунок 45 «Вилучений капітал» має такі субрахунки:

451 «Вилучені акції»;

452 «Вилучені вклади і паї»;

453 «Інший вилучений капітал».

Аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (внесків, паїв).

Для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу призначений рахунок 46 «Неоплачений капітал». За дебетом рахунку відображається заборгованість засновників (учасників) господарського суспільства по внесках у статутний капітал сільськогосподарського підприємства, за кредитом – погашення заборгованості за внесками у статутний капітал.

9.4 Облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків)

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» (далі – П(С)БО 17) визначені методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи й зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності. П(С)БО 17 застосовується незалежно від форми власності підприємств, які є платниками податку на прибуток.

Для обліку й збору інформації про наявність збитку застосовується балансовий рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». За кредитом якого відображається збільшення прибутку від всіх видів діяльності, а за дебетом – збитки й використання прибутку.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутку (непокриті збитки)» має такі субрахунки:

441 «Прибуток нерозподілений»;

442 «Непокриті збитки»;

443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

На субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» відображається протягом поточного періоду наявність і рух нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 442 «Непокриті збитки» відображаються непокриті збитки. Їхнє списання здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного або додаткового капіталу та ін.

На субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» відображається використання прибутку власником (на-

раховання дивідендів, виплати за облігаціями, відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку) в поточному періоді.

Виправлення помилок в сумі прибутку за минулий рік, виявлених в поточному році, відповідно до П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» відображається кореспонденцією рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» з іншими рахунками активу та пасиву балансу.

Використання прибутку є важливим економічним важелем підвищення ефективності виробництва й посилення матеріальних стимулів, направлених на зростання кількісних і поліпшення якісних показників роботи, а також на матеріальне заохочення працівників підприємства. Але передусім з валового прибутку підприємства вносять до бюджету податок на прибуток та деякі обов'язкові платежі. Після внесення обов'язкових платежів підприємства здійснюють відрахування в резервний фонд та інші фонди.

Протягом року нарахована сума податку на прибуток відображається по дебету рахунку 981 «Податки на прибуток від звичайного діяльності» та кредиту рахунку 6411 «Податок на прибуток». Фактичне перерахування податку до бюджету відображають записом по дебету рахунку 6411 і кредиту рахунку 31 «Рахунки в банках». Списують в кінці місяця нараховану суму податку на прибуток проводкою по кредиту рахунку 98 і дебету рахунку 79 «Фінансові результати».

Фактичний прибуток, що залишився в розпорядженні підприємства, зменшують на суми, сплачені у вигляді економічних санкцій і відшкодування збитків і витрат, які відповідно до чинного законодавства підлягають внесенню до бюджету.

Розглянемо варіанти використання чистого прибутку з погляду відображення в бухгалтерському обліку реальних сум нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) звітного року.

1. Відображене списання непокритих збитків за рахунок пайового капіталу:

Дебет рахунку 41 «Пайовий капітал»

Кредит субрахунку 442 «Непокриті збитки».

2. Відображене використання резервного капіталу на покриття збитків підприємства:

Дебет рахунку 43 «Резервний капітал»

Кредит субрахунку 442 «Непокриті збитки».

3. В кінці року списаний прибуток, отриманий у зв'язку із здійсненням всіх видів діяльності:

Дебет субрахунку 791 «Результат основний діяльності»

Дебет субрахунку 792 «Результат фінансових операцій»

Дебет субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності»

Дебет субрахунку 794 «Результат надзвичайних подій»

Кредит субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений».

4. Збільшений статутний капітал за рахунок реінвестування прибутку:

Дебет субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»

Кредит рахунку 40 «Статутний капітал».

5. Відображене формування пайового капіталу за рахунок використання прибутку:

Дебет субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»

Кредит рахунку 41 «Пайовий капітал».

6. Відображене формування резервного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку:

Дебет субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»

Кредит рахунку 43 «Резервний капітал».

7. Відображене використання прибутку на нарахування й виплату дивідендів власником акцій

Дебет субрахунку 443 «Прибуток, використана в звітному періоді»

Кредит субрахунку 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами».

В бухгалтерському балансі збитки за звітний період відображаються з мінусом (-) або в дужках (...) однією строчкою.

Облік резервного, вилученого, неоплаченого капіталу та нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на сільськогос-

подарських підприємствах ведеться у Журналі-ордері та відомості Аналітичні дані до рахунків до нього ф.12 с.-г.

Таблиця 3.16

Типові бухгалтерські проводки з обліку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
A	1	2
<i>A. Облік операцій резервного капіталу</i>		
1. Відображене формування резервного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку	443	43
2. Відображене використання резервного капіталу для покриття збитків підприємства за звітний період	43	442
<i>Б. Облік операцій вилученого капіталу</i>		
1. Надходження готівки в касу підприємства або на поточний рахунок від перепродажу акцій	30,31	451
2. Зменшення статутного капіталу через викуп власних акцій у акціонерів з метою їх ануляції	40	451
3. Те ж - через вилучення внесків засновників із статутного капіталу	40	452
4. Використані грошові кошти з каси або з поточного рахунку підприємства для викупу власних акцій у акціонерів для їх перепродажу	451	30,31
5. Відображені одержані від покупців короткострокові векселі в оплату за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи, послуги	453	34
6. Собівартість акцій власної емісії, які викуплені в учасників за рахунок довгострокової позики	451	501
7. Те ж – за рахунок короткострокових кредитів	451	601
<i>В. Облік неоплаченого капіталу</i>		
1. Відображена заборгованість учасників в статутному капіталі підприємства	46	40
2. Оприбуткований об'єкт необоротних активів як внесок до статутного капіталу	10,12	46
3. Те ж – за рахунок грошових коштів	30,31	46

<i>Закінчення таблиці 3.16</i>		
А	1	2
<i>Г. Облік нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)</i>		
1. Відображене списання непокритих збитків на рахунок пайового капіталу	41	442
2. Відображене використання резервного капіталу на покриття збитків	43	442
3. Відображене використання прибутку на покриття збитків	441	442
4. Відображений прибуток, який отриманий від здійснення різних видів діяльності	791	441
5. Списаний нерозподілений прибуток на покриття вже використаного прибутку у звітному періоді	441	443
6. Відображене формування резервного капіталу за рахунок прибутку	441	43
7. Відображене використання прибутку на нарахування дивідендів	443	671
8. Відображені збитки, які одержані від оперативної діяльності	442	791

Питання для самоперевірки

1. *Формування і використання резервного капіталу.*
2. *Облік резервного капіталу.*
3. *Облік резервів майбутніх витрат і платежів.*
4. *Облік вилученого капіталу.*
5. *Облік неоплаченого капіталу.*
6. *Облік нерозподіленого прибутку та непокритих збитків.*

РОЗДІЛ ЧЕТВЕРТИЙ

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

В сучасних умовах розвиток економіки України характеризується якісними змінами в структурі і методах управління. Сучасні методи обліку, аналізу, планування та контролю витрат в сільськогоспо-дарському виробництві не задовольняють керівників підприємств різних рівнів і потребують їх удосконалення, з урахуванням передового зарубіжного досвіду. Саме такі питання і покликаний вирішувати управлінський облік.

Тема 1. Мета, зміст та організація управлінського обліку

1.1. Загальні положення

Управлінський облік - це процес виявлення, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Управлінський облік є інструментом управління діяльністю підприємства, об'єднуючи практично всі функції управління - облік, планування, координацію, контроль, аналіз, прийняття рішень.

Предметом управлінського обліку є витрати виробництва, порядок формування собівартості продукції за центрами витрат і сферами відповідальності та її калькулювання

Метою управлінського обліку - організація обробки інформації про діяльність сільськогосподарських підприємств, яка необхідна для внутрішніх користувачів, що дозволить ефективно застосовувати відповідні методи і прийоми в процесі обліку витрат і калькулювання з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Основні завдання, які вирішує управлінський облік, наступні:

- збір, обробка, узагальнення та передача необхідної інформації для оперативного управління підприємством та прийняття рішень з оптимізації процесу управління шляхом регулювання структури активів та пасивів підприємства;
- забезпечення збереження господарських засобів та коштів, ефективне використання майна;
- нормування та облік витрат на виробництво;
- визначення об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць;
- аналіз та групування відхилень за причинами та відповідальними особами,
- визначення підсумків господарської діяльності та оцінка ефективності діяльності підприємства в розрізі центрів відповідальності та видів продукції, ,
- визначення та аналіз собівартості, прибутку та рентабельності, виявлення резервів збільшення прибутку;
- складання внутрішніх звітів, інформація яких призначена для власників підприємств та керівників й інших внутрішніх користувачів.

В широкому розумінні управлінський облік – це облік, який охоплює планування та облік виробничих витрат, собівартості калькування і продукції (робіт, послуг) та забезпечує потреби аналізу для ефективного управління діяльністю сільськогосподарського підприємства.

Всю інформацію для управління підприємством можна отримати використовуючи дані інтегрованої системи обліку яка передбачає об'єднання інформаційних потоків, що надають оперативно-технічний, статистичний та бухгалтерський облік.

Серед методів аналізу в управлінському обліку широко використовуються: порівняння, елімінування, факторний метод підрахунку резервів, підсумковий, конструктивно-варіативний, а також економічні і інженерно-економічні розрахунки.

Інформація, яка надається бухгалтерським управлінським обліком, деталізована, розширена і релевантна, відповідає інтересам не стільки зовнішніх, як внутрішніх користувачів.

Управлінський облік є інструментом управління діяльністю підприємства, він дає можливість отримати інформацію про рух необоротних активів, виробничих запасів, знаходження та витрачення грошових коштів, стан дебіторської та кредиторської заборгованості, витрати на виробництво та доходи від усіх видів діяльності, обґрунтувати оперативні, поточні та перспективні управлінські рішення, що приймаються при формуванні виробничої та комерційної політики підприємства.

Методичною основою для створення системи управлінського обліку для сільськогосподарських підприємств можуть бути Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, які затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132 (далі - Методичні рекомендації), які розраховані на застосування підприємствами різних організаційно-правових форм і форм власності, включаючи їх допоміжні і підсобні підрозділи.

Дія методичних рекомендацій поширюється також на структурні підрозділи несільськогосподарських підприємств, що займаються виробництвом сільськогосподарської продукції.

1.2. Організація управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах

Основою для правильної організації управлінського обліку є організаційна та виробнича структури підприємства.

Організаційна структура підприємства – це поділ підприємства на окремі структурні підрозділи і служби (центри відповідальності), що передбачають розподіл між ними функцій з вирішення завдань, які виникають в ході виробничої діяльності, таким чином, щоб забезпечити ефективне досягнення мети, поставленої перед підприємством в цілому.

Організаційна структура системи управління представляє схему управлінських зв'язків між управляючою та керованою її складовими і характеризується складом та інформаційними зв'язками між самостійними підрозділами та окремими виконавцями, розташованими в ієрархічній послідовності та наділеними певними правами та обов'язками. Тому організаційну структуру ще визначають як сукупність "ліній відповідальності" всередині підприємства.

Організацію системи управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах доцільно здійснювати в такій послідовності:

1. Визначити організаційну структуру підприємства.
2. Розробити організаційну схему управлінського обліку.
3. Розробити схему документообороту.
4. Розробити систему контролю витрат.
5. Організувати центри відповідальності.
6. Розробити бюджети для центрів відповідальності і показники їх діяльності.
7. Визначити види продукції (робіт, послуг), яку виробляє сільськогосподарські підприємства.
8. Визначити систему обліку і калькулювання продукції (калькулювання за замовленнями, калькулювання за процесами).
9. Визначити перелік постійних та змінних витрат на виробництво сільськогосподарської продукції та порядок контролю цих витрат.

Аналітичний облік витрат при цьому ведеться не тільки в цілому по підприємству, але й окремо за структурними підрозділами.

1.3. Принципи та функції управлінського обліку

Принципи обліку - це правила, якими слід керуватись при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Загальноприйнятими принципами, які можна застосовувати до управлінського обліку є такі:

- *принцип безперервності діяльності підприємства*, що передбачає оцінку діяльності активів та зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триває далі;
- *принцип єдиного грошового вимірника* передбачає вимірювання і узагальнення господарських операцій в єдиній грошовій одиниці при плануванні та обліку виробництва;
- *принцип повноти й аналітичності інформації*, дані які містяться в звітах, повинні бути повними і представлені в зручному для аналізу вигляді та не вимагати додаткової аналітичної обробки;
- *принцип періодичності* відображає виробничий і комерційний цикл підприємства і є важливим для побудови системи управлінського обліку;
- *принцип методологічної незалежності* – передбачає, що кожне підприємство встановлює свої правила організації та порядку ведення управлінського обліку;
- *принцип орієнтації обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства* – означає, що приймаючи рішення на будь-якому рівні і обираючи найоптимальніше з них, слід пріоритетним вважати інтереси підприємства в цілому;
- *принцип результативності* означає, що при здійсненні будь-яких видів діяльності слід постійно порівнювати витрати, понесені в результаті діяльності з отриманим результатом;
- *принцип відповідальності* означає, що за величину витрат і результатів відповідність несе конкретна особа, яка їх контролює;
- *принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства* передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу в формуванні прибутку підприємства на всіх його стадіях (від виробництва до реалізації продукції);
- *принцип багатоваріантності* означає, що при підготовці інформації слід враховувати всі можливі варіанти, однак обрати найоптимальніший з метою прийняття управлінських рішень;

- принцип прийнятності і багаторазового використання ґрунтується на разовій фіксації даних в первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазовому їх використанні в усіх видах управлінської діяльності без повторної фіксації, реєстрації або розрахунків;

- принцип бюджетного методу управління витратами, фінансами, комерційною діяльністю використовується на підприємствах як інструмент планування, контролю і регулювання.

Дані принципи дозволяють створювати на підприємстві раціональну і економічну систему обліку відповідно до розміру і масштабу виробничої діяльності.

Їх реалізація передбачає за мінімальної кількості даних отримати максимально необхідний для управлінських рішень обсяг інформації та дозволяє забезпечити виконання управлінським обліком покладених на нього функцій.

Функції управління та інформація, що забезпечує їх дію, дозволяють сформулювати функції управлінського обліку наступним чином

➤ Інформаційна - забезпечення керівників всіх рівнів інформацією, яка необхідна для поточного планування, контролю і прийняття оперативних управлінських рішень

➤ Прогнозна - перспективне планування, координування розвитку підприємства в майбутньому на підставі аналізу та оцінки фактичних результатів діяльності

➤ Комунікаційна - формування інформації, яка є засобом внутрішнього зв'язку між рівнями управління та різними структурними одиницями

➤ Аналітична - полягає у вивченні всіх складових системи управління з метою її удосконалення

➤ Контрольна - оперативний контроль і оцінка результатів діяльності як підрозділів, так і підприємства в цілому.

1.4. Порядок ведення управлінського обліку на рахунках бухгалтерського обліку

В системі рахунків управлінського обліку ведеться облік витрат, здійснюється калькулювання собівартості продукції та визначається фінансовий результат основної діяльності підприємства.

В системі рахунків фінансового обліку відображаються розрахунки з дебіторами і кредиторами, визначається загальний фінансовий результат діяльності підприємства.

Взаємозв'язок фінансового та управлінського обліку досягається за допомогою інтегрованої системи обліку, яка є найбільш ефективною для підприємств України. Це досягається через "включення" рахунків управлінського обліку в загальну систему рахунків, в результаті чого вони кореспондують з рахунками фінансового обліку.

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань, капіталу і господарських операцій підприємств і організацій України передбачено впровадження інтегрованої системи бухгалтерського обліку в систему рахунків фінансового обліку підприємства. Для цього застосовують рахунки управлінського обліку, які ідентичні рахункам плану рахунків, це такі рахунки:

- 23 "Виробництво";
- 91 "Загально виробничі витрати";
- 92 "Адміністративні витрати";
- 93 "Витрати на збув";
- 39 "Витрати майбутніх періодів".

Прямі виробничі витрати відображаються на рахунку 23 "Виробництво", а непрямі накопичуються на рахунку 91 "Загально виробничі витрати", а в кінці звітної періоду після розподілення між об'єктами калькулювання списуються на рахунок 23 "Виробництво" та 90 "Собівартість реалізації".

Витрати підрозділів, що обліковуються на рахунках 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збув", 39 "Витрати майбутніх періодів", які здійснюють не виробничі функції

(управління, збут, дослідження тощо), не включаються до виробничої собівартості продукції, а списуються на рахунок 79 “Фінансові результати” в тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Малі підприємства використовують рахунок 23 “Виробництво” для визначення собівартості виготовленої продукції та рахунки класу 8 “Витрати за елементами”. При такій системі обліку виробничі витрати ведуть одночасно за статтями калькуляції, в розрізі об’єктів витрат (аналітичний облік по рахунку 23 “Виробництво”) і за елементами витрат в загальній сумі для формування фінансових результатів та складання фінансової звітності.

1.5. Функції бухгалтерів-аналітиків та їх роль в прийнятті управлінських рішень

В умовах економічного розвитку суспільства змінюються цілі та завдання бухгалтерського обліку. Бухгалтер перестає бути рахівником, він стає головним спеціалістом як в сфері налагодження системи обліку та ефективного управління об’єктами майна, так і контролером з питань оптимального та вигідного для підприємства поєднання господарської самостійності та дотримання чинного законодавства.

Роль бухгалтера полягає в наданні обґрунтованої необхідної інформації про минулі події та складання розрахунків щодо можливих наслідків майбутніх дій. Функції бухгалтера, який надає керівникам різного рівня необхідну інформацію, значно ширші, ніж бухгалтера, який реєструє господарські операції, тому бухгалтера, який здійснює інформаційне забезпечення системи управління, називають бухгалтером-аналітиком.

Бухгалтер-аналітик – це працівник бухгалтерії, який готує інформацію для прийняття управлінських рішень. Він бере участь в процесі планування господарської діяльності, у складанні та узгодженні кошторисів і бюджетів, розробці нормативів та стандартів витрат, надає інформацію про минулі події та складає розрахунки про можливі наслідки майбутніх дій.

На бухгалтера-аналітика покладаються наступні функції: планування, організація, мотивація та контроль (рис.4.1).



Рис. 4.1. Функції бухгалтера-аналітика на підприємстві

Обов'язки бухгалтерів-аналітиків повинні бути розроблені та закріплені в посадових інструкціях.

Головний бухгалтер на підприємстві – це фінансовий керівник, який координує діяльність як у сфері фінансового, так і управлінського обліку. До сфери управлінського обліку відносяться планування і контроль, звітність та її аналіз, оцінка і консалтинг. Головний бухгалтер відіграє подвійну роль на підприємстві. По-перше, він надає апарату управління (керівнику) повні фінансові звіти за підрозділами і в цілому по підприємству. По-друге, він надає допомогу керівникам нижчої ланки в плануванні і організації обліку та при здійсненні контрольних операцій.

Питання для самоперевірки

- 1. Необхідність виникнення управлінського обліку.*
- 2. Що вивчає управлінський облік?*
- 3. Що є предметом та методом управлінського обліку?*

4. *Принципи управлінського обліку.*
5. *Функції управлінського обліку.*
6. *Які питання вирішує облік виробничої діяльності?*
7. *Порядок записів даних управлінського обліку на рахунках бухгалтерського обліку*
8. *Яка роль та функції бухгалтера-аналітика і головного бухгалтера в системі управлінського обліку?*

Тема 2. Класифікація та поведінка витрат

2.1. Класифікація витрат в управлінському обліку

У відповідності до вказаних в П(С)БО 16 “Витрати” положень всі витрати діючого сільськогосподарського підприємства відносно собівартості продукції можна розподілити на ті, що не включаються до виробничої собівартості, ті які відносяться на цю собівартість безпосередньо (прямо) та ті, що включаються до неї опосередковано (шляхом розподілу).

Прямі витрати – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо на конкретні види продукції. До них відносяться витрати на вирощування окремих культур (чи груп культур), виконання окремих видів робіт, утримання певних груп худоби. Таких витрат більшість. Це витрати насіння, кормів, добрив, отрутохімікатів, палива, запасних частин, будівельних та інших матеріалів.

Непрямі витрати – це витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об’єкта витрат економічно доцільним шляхом. Такі витрати відносяться одразу на вирощування декількох культур, декількох груп тварин, виконання різних робіт. Для включення до собівартості ці витрати необхідно попередньо розподілити між об’єктами обліку. Тому на практиці їх часто називають тими, що розподіляються.

Слід відзначити, що віднесення витрат до прямих або непрямих залежить від того, що являється об’єктом обліку витрат.

Наприклад, амортизація верстатів ремонтної майстерні та витрати з її опалення є прямими витратами ремонтного виробництва, але є непрямими витратами щодо окремих об'єктів ремонту чи деталей, що виготовляються в майстерні.

Управлінський облік потребує детальної класифікації витрат. Керівник підприємства повинен знати, скільки буде коштувати виробництво тієї чи іншої сільськогосподарської продукції, який прибуток одержить підприємство від її реалізації в загальному обсязі прибутку, чи є можливість збільшити або зменшити ціну на цю продукцію і яка ефективність від прийняття управлінського рішення. Щоб мати відповіді на ці питання, необхідно використовувати економічно обгрунтовану класифікацію витрат (рис 4.2).

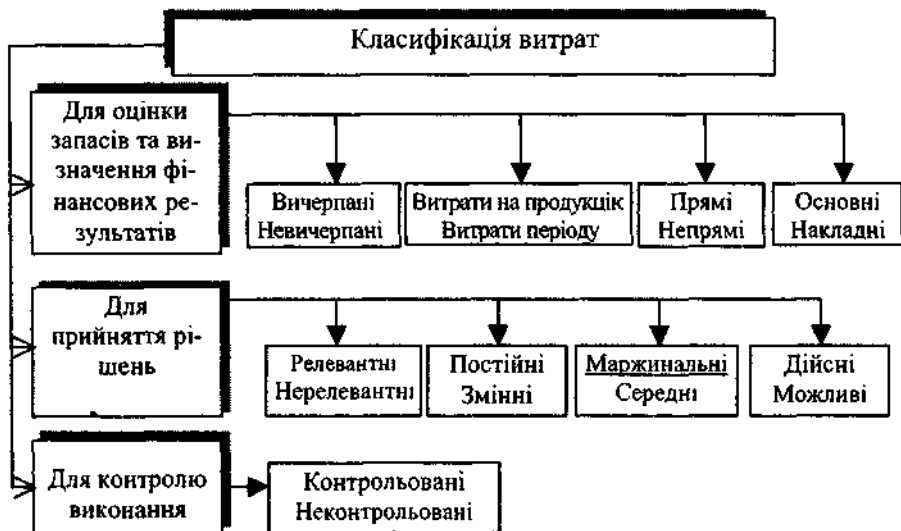


Рис 4.2. Класифікація витрат в системі управлінського обліку

Так, при визначенні фінансового результату порівнюють доходи з витратами звітного періоду. Для цього необхідно виділити витрати, які відносяться до звітного періоду. З цього погляду витрати поділяють на вичерпані та невичерпані.

Вичерпані витрати – це спожита частка всіх витрат підприємства. Такими витратами слід вважати собівартість реалізованої продукції, включаючи амортизаційні витрати.

Невичерпані – це такі витрати, що позначають розмір витрачених коштів, які принесуть користь в майбутньому. Витраченими коштами слід вважати вартість придбаних виробничих запасів, основних засобів, інших необоротних активів та факторів виробництва ще не спожитих в звітному періоді. З цієї точки зору оплата праці робітників і службовців, яка спочатку нараховується (включається до собівартості), а потім сплачується (погашення кредиторської заборгованості), є вичерпаними (спожитими) витратами.

Виходячи зі сказаного, можна констатувати, що вичерпані витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів для отримання доходу звітного періоду. З іншої сторони, невичерпані витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів для отримання доходу чи іншої вигоди в майбутніх періодах. Отже, невичерпані витрати знаходять своє відображення в активі балансу, а вичерпані – у звіті про фінансові результати.

Не всі витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом або придбання запасів. Тому для визначення собівартості продукції (вичерпаних витрат) слід розрізнити затрати на продукцію та витрати періоду.

Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації. У виробничій сфері до таких витрат належить усі витрати, пов'язані з виробничим споживанням факторів виробництва.

Витрати періоду – це витрати, що не включаються до собівартості запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені (адміністративні, витрати на збут, інші операційні та надзвичайні витрати).

За відношенням до технологічного процесу у виробництві витрати ділять на основні та накладні.

Основні витрати – це сукупність прямих витрат на виробництво продукції. У зарубіжній практиці основні витрати ді-

лять на три групи: прямі матеріальні, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати.

Прямі матеріальні витрати – це вартість витрачених матеріалів, які стають часткою готової продукції і можуть бути віднесені до певного виробу економічно можливим шляхом.

Прямі витрати на оплату праці – заробітна плата робітників, яка може бути включена у собівартість певних виробів економічно можливим шляхом.

Інші прямі витрати – всі інші витрати крім прямих матеріальних та прямих витрат на оплату праці.

Виробничі *накладні витрати* – це витрати пов’язані з процесом виробництва, які не можуть бути віднесені до певних виробів економічно можливим шляхом.

Виробничі накладні витрати розподіляють між об’єктами обліку пропорційно до обраної бази.

При прийнятті управлінського рішення щодо будь-якої господарської операції слід розрізняти релевантні та нерелевантні витрати.

Релевантні витрати – це витрати, які можуть бути змінені внаслідок прийняття управлінського рішення, а *нерелевантні* – не залежать від такого рішення.

Прикладом може бути варіант внесення добрив в ґрунт власними силами або при залученні до цієї операції підрядників. Загальний обсяг таких витрат залежить від вибору керівника, тоді як обсяг і вартість внесених добрив чи використаного пального не залежить від його рішення.

Постійні витрати – це витрати, загальна величина яких залишається незмінною при зміні обсягу діяльності. До них відносяться рентні платежі, амортизаційні відрахування тощо.

Змінними називають витрати, загальний розмір яких зростає або зменшується прямо пропорційно до зміни обсягу виробництва продукції.

При розгляді різних альтернативних варіантів рішень слід розрізняти дійсні (реальні) та можливі витрати (втррати).

Дійсні витрати – це витрачання конкретних ресурсів (грошей чи інших активів). Такі витрати знаходять своє реальне

відображення в регістрах бухгалтерського обліку в міру їх здійснення.

Можливі витрати – це вигода, яка втрачається коли вибір одного з варіантів альтернативного рішення вимагає відмовитися від доходу за іншим варіантом. Можливі витрати визначаються лише розрахунково-аналітичним шляхом і не знаходять свого відображення в облікових регістрах.

Загальна сума дійсних та можливих витрат складають релевантні витрати. .

З точки зору економічної теорії виділяють маржинальні та середні витрати. Така класифікація пов'язана з наявністю умовно постійних та змінних витрат. Якщо, наприклад, на виробництво 1 т. молока слід витратити 800 грн., а на виробництво 2 т. – 1500 грн., то маржинальні витрати дорівнюватимуть 700 грн.

Тобто *маржинальні витрати* – витрати на виробництво додаткової одиниці продукції. Середні ж витрати при цьому дорівнюватимуть 750 грн. (1500:2). Така класифікація необхідна при складанні бізнес-планів чи планів прогнозів.

Для оцінки роботи окремих підрозділів, керівників чи спеціалістів виділяють контрольовані та неконтрольовані витрати.

Контрольовані – це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або значним чином впливати.

Неконтрольовані – це витрати, які менеджер не може контролювати чи безпосередньо впливати на них.

До традиційно контрольованих витрат можна віднести всі матеріальні витрати (палива, добрив, насіння і та ін.) та витрати на оплату праці, а до неконтрольованих – амортизаційні відрахування.

Зі сказаного видно, що окремі види витрат є об'єктом фінансового обліку, де вони відображаються в регістрах та на рахунках як складова частина активів чи витрат, а інші види – об'єктом управлінського, і використовуються при аналізі господарської діяльності, прогнозуванні чи виборі альтернативного рішення.

2.2. Методи визначення поведінки витрат

Під *поведінкою витрат* розуміють характер реагування витрат на зміни в діяльності підприємства.

Зміни у складі та величині витрат відбувається під впливом певних подій та операцій, що мають місце в процесі господарської діяльності. Діяльність, яка впливає на витрати, називають *факторами витрат*.

Наприклад, на виробництві факторами витрат являються:

- обсяг виробництва;
- кількість переналагодження обладнання;
- основна заробітна плата.

Вивчення поведінки витрат дозволяє зробити оцінку витрат і побудувати їх функцію.

Оцінка витрат – це процес обчислення поведінки витрат, тобто встановлення кількісного взаємозв'язку між витратами та різними чинниками на підставі дослідження минулої діяльності.

Функція витрат – це математичний опис взаємозв'язку витрат та їх фактору. У спрощеному вигляді функція витрат може бути описана так:

$$Y=a+bx$$

де: Y - загальні витрати;

a - загальні постійні витрати;

b - змінні витрати на одиницю діяльності;

x - значення фактора (чинника) витрат.

На практиці витрати залежать від декількох факторів, але для побудови функції витрат, здебільшого, обирають один чи два найвпливовіші фактори.

Існують такі методи визначення функції витрат:

1) технологічний аналіз – це системний аналіз функцій діяльності для визначення взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатом діяльності;

2) метод аналізу розрахунків – метод визначення функцій витрат шляхом розподілу їх на змінні та постійні щодо відповід-

ного чинника на підставі вивчення даних рахунків бухгалтерського обліку;

3) метод вищої – нижчої точки – передбачає визначення функцій витрат на основі припущення що змінні витрати – це різниця між загальними витратами при найвищому та найнижчому рівнях діяльності;

4) метод візуального представлення – це графічний підхід до визначення функцій витрат, при якому аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат.

Функція витрат полегшує передбачення витрат, тобто прогнозування майбутніх витрат для різних рівнів (умов діяльності).

Питання для самоперевірки:

- 1. Який принцип покладено в основу класифікації витрат?*
- 2. З чим пов'язаний поділ витрат на ті, що включаються до собівартості продукції і ті, що відносяться до витрат звітного періоду?*
- 3. Які витрати відносяться до основних виробничих витрат?*
- 4. З чим пов'язаний поділ витрат на прямі та непрямі?*
- 5. Які витрати вважаються релевантними, а які не релевантними?*
- 6. Від чого залежать контрольовані витрати?*
- 7. Як класифікують витрати за видами діяльності?*
- 8. Що розуміють під поведінкою витрат?*
- 9. Які функції поведінки витрат та методи їх визначення?*

Тема 3. Система обліку і калькулювання за повними витратами

Калькулювання є одним з важливих завдань управлінського обліку, результатом якого виступає собівартість. *Собівартість* продукції (робіт, послуг) – це грошове вираження витрат

підприємства, пов'язаних з виробництвом та збутом продукції, виконанням робіт, наданням послуг.

Під *калькулюванням* розуміють, обчислення витрат на одиницю готової продукції. Але таке розуміння дещо умовне, зважаючи на те, що облікові роботи, які передують калькулюванню, передбачають виконання завершальних робіт із визначенням собівартості як усієї товарної продукції, так і її окремих видів.

Об'єктом калькулювання є продукція, що виробляється на підприємстві.

Калькуляція з повним розподілом витрат – це визначення повної собівартості продукції, куди входять як прямі, так і непрямі витрати. Прямі витрати прямо зараховуються на виготовлену продукцію та включають матеріальні витраги, витрати на заробітну плату основного персоналу, змінні накладні витрати. Постійні накладні та дискреційні витрати не можна безпосередньо зарахувати на собівартість одиниці продукції, вони розподіляються відповідно до обраної бази. Після розподілу всіх витрат здійснюють калькуляцію собівартості продукції з повним розподілом витрат.

Слід зазначити, що розподіл витрат на постійні і змінні є цілком умовним. На базі обліку повних витрат створені системи: облік відносних індивідуальних витрат; облік витрат за факторами виробництва; функціональний облік витрат; структурний облік витрат; облік витрат, що постійно розподіляються.

Облік відносних індивідуальних витрат — варіант, при якому за місцями виникнення, центрами відповідальності та на готову продукцію відносять тільки ті витрати, які мають пряме відношення до них. В результаті цього зникають загальні непрямі витрати і всі витрати розглядаються як прямі. Паралельно з обліком витрат ведеться облік доходів, які відповідають цим витратам. Така система дозволяє визначити, яка частина доходів покриває витрати, а яка частина формує чистий прибуток.

Облік витрат за факторами виробництва - варіант, при якому витрати ґрунуються за факторами, які визначають виробничий процес, - витрати робочої сили, знарядь праці і матеріалів.

Витрати на спожиті ресурси накопичуються в залежності від фази господарського циклу.

В основі побудови системи - різні способи накопичення витрат на стадії придбання ресурсів, формування запасів і їх використання. Облік дає інформацію про необхідність витрат, пов'язаних із застосуванням тих або інших управлінських рішень щодо накопичення ресурсів, ступеню їх використання, щодо зміни обсягів виробництва, асортименту продукції, відносно підготовки і експлуатації устаткування, підвищення продуктивності устаткування та інших виробничих факторів. Такий підхід не допускає включення до складу витрат, втрат які викликані невикористанням будь-яких ресурсів.

Функціональний облік витрат на виробництво - це варіант, основна ідея якого полягає в повному використанні виробничого і організаційного потенціалу. Система передбачає чітке розмежування функцій і зміну результатів їх використання.

Витрати в цій системі групуються по кожній функції (безпосередні функції підприємства, допоміжні і обслуговуючі), визначається їх залежність від обсягу продукції, що випускається і зміни витрат в часі. Система функціонального обліку дозволяє інтегрувати планові і фактичні дані, встановити контроль за використанням виробничих потужностей підприємства.

Структурний облік витрат на виробництво - варіант, при якому витрати групуються в трьох розрізах: 1) прямі; 2) загальні змінні; 3) структурні, які складаються з короткострокових і довгострокових.

Короткострокові витрати - витрати, пов'язані з підтриманням виробничого потенціалу при заданому ступені інтенсивності роботи машин і устаткування; витрати на заробітну плату, які не були включені до загальних змінних витрат.

Довгострокові витрати - витрати, пов'язані з досягненням як поточних (до року), так і перспективних (більше року) цілей. Основною ознакою групування структурних витрат є мета управлінських рішень і час їх прийняття. Облік довгострокових витрат ведуть у зіставленні з можливими доходами від реалізації готової продукції. Структурні довгострокові витрати розподіля-

ються між видами продукції пропорційно очікуваних доходів. Останні прогнозуються комерційним відділом.

Ця система обліку полегшує виявлення результатів по кожному управлінському рішенню, що приймається.

Облік витрат, що постійно розподіляються на виробництво - варіант, який передбачає розподіл витрат в три етапи: включення до собівартості прямих пропорційних витрат; віднесення до собівартості змінної частини загальних витрат; розподіл по видах продукції загальних постійних витрат.

Відмінною рисою цієї системи є застосування способів розподілу постійних загальних витрат по видах продукції

Прослідкуємо процес обліку на рахунках бухгалтерського обліку при калькулюванні собівартості продукції за повними витратами.

Облік витрат на виробництво продукції ведуть на рахунку 23 "Виробництво", за дебетом якого обліковують витрати на виробництво, за кредитом – вихід продукції з виробництва або списання витрат по виконаним роботам й послугам на сторону.

Непрямі виробничі витрати попередньо обліковують за дебетом рахунку 91 "Загально виробничі витрати", а в кінці року їх списують в дебет рахунку 23 "Виробництво" в порядку розподілу за кожним видом виробленої сільськогосподарської продукції.

Отже, на дебеті рахунку 23 "Виробництво" збираються прямі та непрямі виробничі витрати, які і становлять собівартість виробленої продукції в галузях рослинництва або тваринництва.

На кінець року на рахунку 23 "Виробництво" може бути дебетове сальдо, які відображає суму витрат по незавершеному виробництву. При наявності незавершеного виробництва сума витрат, що відноситься на продукцію звітного періоду, визначається так: сума незавершеного виробництва на початок року плюс витрати поточного року мінус сума незавершеного виробництва на кінець року дорівнює сумі витрат, що відносяться на продукцію, одержану в поточному році.

Частина витрат підприємницької діяльності носить періодичний характер і не може бути вся списана на собівартість, оскільки пов'язана з виробництвом в майбутньому. Такі витрати зараховуються на дебет рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" і списуються з кредиту цього рахунку в наступних звітних періодах.

Питання для самоперевірки

- 1. Що розуміють під поняттями "собівартість" і "калькулювання"?*
- 2. Охарактеризуйте системи обліку, створені на базі обліку повних витрат?*
- 3. Які рахунки використовуються для обліку витрат?*

Тема 4. Система обліку і калькулювання за змінними витратами

4.1. Загальні положення

До витрат виробничої сфери діяльності відносяться витрати, обумовлені технологією виробництва та які складають основу виготовленої продукції.

Система обліку витрат – це відображення витрат, що здійснюються на підприємстві протягом певного періоду, пов'язаних з процесами постачання, виробництва та реалізації в розрізі статей, що формують собівартість готової продукції. Таке відображення забезпечує отримання необхідної інформації для того, щоб управляти витратами підприємства і оцінювати його діяльність шляхом визначення фінансових результатів.

Облік витрат на виробництво необхідно розглядати як сукупність взаємопов'язаних послідовних, організаційних, логічних розрахункових операцій процедур формування інформації про витрати. В цьому обліковому процесі здійснюється первин-

ний облік, групування, систематизація інформації, а також калькулювання собівартості продукції.

Облік витрат можна вести в будь-якій деталізації. В аналітичному обліку сільськогосподарських підприємств на даний час немає перешкод для впровадження різних прийомів управлінського обліку, зокрема в обліку витрат, випуску продукції і калькулювання собівартості, це дає можливість виявляти резерви виробництва, виявляти винуватців перевитрат та шляхи зниження витрат.

Калькулювання неповних (змінних) витрат ґрунтується на визначенні неповної собівартості продукції. При застосуванні цієї системи до собівартості продукції включають лише змінні виробничі витрати. При застосуванні системи обліку змінних витрат не включаються до собівартості, а розглядаються за витрати періоду не тільки операційні витрати (на управління і збут тощо), але й постійні виробничі витрати (рис 4.3).

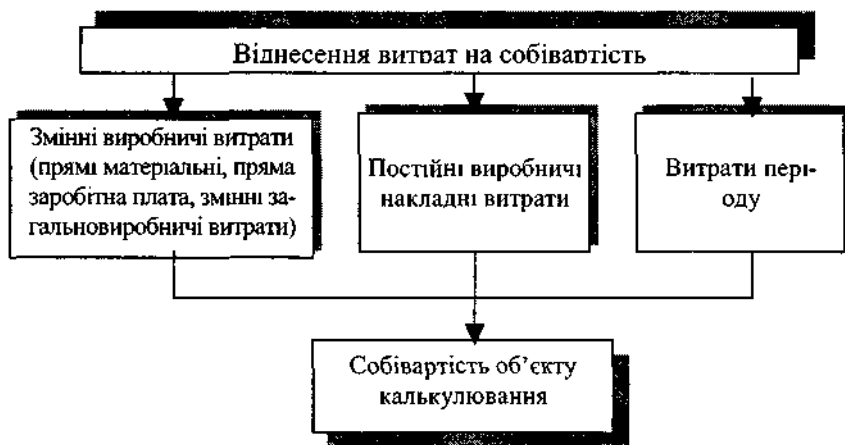


Рис.4.3. Схема побудови калькулювання неповних витрат

Калькулювання неповних витрат або, як його ще називають – “директ-костинг”, який почали застосовувати на Україні з прийняттям національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Методи калькулювання нерозривно пов'язані зі способами обчислення собівартості продукції. Кожному способу аналітичного групування витрат відповідає певний спосіб визначення собівартості. На сьогодні існують наступні способи калькулювання:

- спосіб нагромадження (сумування) витрат;
- спосіб розподілу витрат;
- спосіб виключення витрат;
- спосіб прямого розрахунку.

Спосіб нагромадження (сумування) витрат полягає в тому, що собівартість калькуляційного об'єкту і одиниці визначається сумуванням витрат за продукцію в цілому, за процесами, переділами. Цей спосіб застосовується у виробництвах неоднорідної продукції, у таких галузях як машинобудування, меблевій та інших галузях промисловості з індивідуальним асортиментом виробів та послуг.

Спосіб розподілу витрат застосовується у тих виробництвах, де відсутня супутня продукція, тобто всі види виробленої продукції є основними. Цей спосіб використовується у виробництвах комплексної переробки сировини при випуску декількох видів продукції з одного процесу і неможливості прямого обліку витрат за кожним калькуляційним об'єктом, такий спосіб досить поширений в сільському господарстві та інших галузях промисловості.

Розрахунок полягає в тому, що визначаються виробничі витрати всього процесу, а потім їх розподіляють між отриманою продукцією пропорційно до певних коефіцієнтів.

Спосіб виключення витрат застосовується при розмежуванні витрат і визначенні собівартості основної і супутньої продукції, які отримуються в одному процесі. Супутня продукція при цьому має невелику вагу в загальному випуску. Цей спосіб поширений в сільському господарстві, в виробництвах комплексної переробки сировини тощо. Суть цього способу полягає в тому, що спочатку визначається виробнича собівартість всієї випущеної продукції, а потім з неї вираховується собівартість супутньої продукції.

Так, в сільському господарстві основним є виробництво зерна, а солома при цьому являється супутньою продукцією.

Спосіб прямого розрахунку полягає в тому, що зібрані витрати виробництва у розрізі калькуляційних об'єктів підрозділяються на кількість калькуляційних одиниць за кожним об'єктом у розрізі калькуляційних статей або елементів витрат. Цей спосіб є універсальним і завжди використовується в кінцевому розрахунку собівартості продукції.

Директ-костинг (калькулювання змінних витрат) – це система обчислення собівартості тільки на основі прямих (змінних) виробничих витрат (рис 4.4).

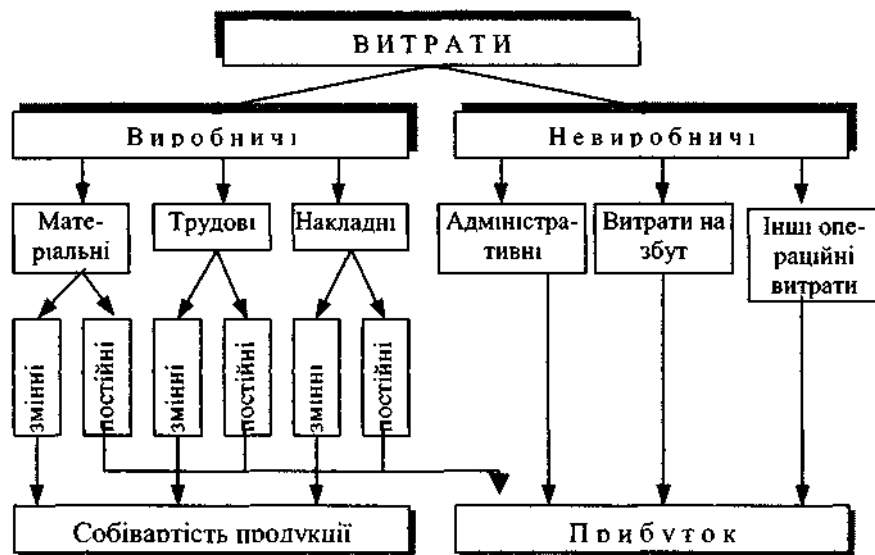


Рис 4.4. Схема обліку витрат за системою директ-костинг

Метод директ-костинг базується на тому, що всі витрати розподіляються на виробничі (прямі) і невиробничі (непрямі). Прямі змінні витрати безпосередньо відносяться на той чи інший вид продукції, а постійні та непрямі витрати є накладними по відношенню до даної продукції.

4.2. Особливості визначення собівартості продукції сільськогосподарського виробництва

Собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції визначається виходячи з витрат, віднесених на відповідну культуру (групу культур) чи вид (групу) тварин.

Фактична собівартість продукції (робіт та послуг) в сільськогосподарських підприємствах розраховується в кінці року, крім продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв, фактична собівартість яких визначається щомісяця.

Об'єктами калькуляції є конкретні види продукції, робіт та послуг. У рослинництві, крім сільськогосподарської продукції, об'єктами обліку витрат можуть бути роботи, виконані в поточному році під урожай майбутнього року.

Розрахунок собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюється в такій послідовності:

- а) розподіляються між окремими об'єктами планування та обліку витрати з утримання необоротних активів;
- б) визначається собівартість робіт та послуг допоміжних виробництв;
- в) розподіляються загальні витрати: на зрошення та осушення земель, включаючи витрати на утримання меліоративних споруд, на вапнування та гіпсування ґрунтів та на утримання полезахисних смуг;
- г) списується частина витрат бджільництва на сільськогосподарські культури, що запилюються;
- д) списуються з витрат основного виробництва суми надзвичайних втрат;
- е) розподіляються бригадні, фермські, цехові та загальновиробничі витрати;
- є) визначається загальна сума виробничих витрат по об'єктах обліку;
- ж) визначається собівартість продукції рослинництва;
- з) визначається собівартість продукції підсобних промислових виробництв з переробки рослинницької продукції;
- і) розподіляються витрати з утримання кормоцехів;

- ї) визначається собівартість продукції тваринництва;
- й) визначається собівартість продукції інших промислових виробництв;
- к) визначається собівартість товарної продукції рослинництва, тваринництва та підсобних промислових виробництв.

Собівартість одиниці продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв визначається діленням суми витрат на обсяг продукції (робіт та послуг). Фактична собівартість продукції, робіт та послуг допоміжних виробництв визначається щомісяця і за цією оцінкою відноситься на споживачів.

Визначення собівартості продукції рослинництва.

Виробнича собівартість продукції за видами сільськогосподарських культур визначається:

а) зерна, насіння соняшнику – франко-тік (франко-місце зберігання);

б) соломи, сіна – франко-місце зберігання;

в) цукрових буряків, картоплі, баштанних культур, овочів, маточників цукрових буряків, коренеплодів – франко-поле (франко-місце зберігання);

г) плодів, ягід, винограду, листя тютюну, продукції лікарських та ефіроолійних культур і квітництва, овочів закритого ґрунту – франко-пункт приймання (зберігання);

д) соломки та трести льону, конопель – франко-пункт зберігання чи переробки (в підприємстві);

е) насіння трав, льону, конопель, овочевих та інших культур – франко-пункт зберігання;

є) зеленої маси на корм – франко-місце споживання;

ж) зеленої маси на силос, трав'яного борошна, сінажу, гранул - франко-місце силосування, сінажування, виробництва борошна, гранул.

Собівартість соломи, гички, стебел кукурудзи і соняшнику, капустяного листя та іншої побічної продукції рослинництва визначається виходячи із розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею побічної чи основної продукції.

При визначенні собівартості зернових витрати на вирощування і збирання зернових культур (включаючи вартість з доробки зерна на току, що проводиться в межах календарного року) становлять собівартість зерна, зерновідходів та соломи.

Загальна сума витрат (без вартості соломи) розподіляється між зерном і зерновідходами, при цьому зерно приймається за одиницю, а зерновідходи прирівнюються до нього за коефіцієнтом (відсотком), який розраховується за вмістом в них повноцінного зерна.

Приклад: в підприємстві зібрано 20000 центнерів повноцінного зерна озимої пшениці та 1500 центнерів зерновідходів із вмістом в них зерна 60 відсотків. Витрати на вирощування цієї культури (без вартості соломи) становили 292600 грн. Розрахунок собівартості одержаної продукції виконується таким чином. Кількість повноцінного зерна у зерновідходах становить 900 центнерів ($1500 \times 60/100$). Загальна його кількість з урахуванням зерновідходів дорівнюватиме 20900 центнерів ($20000 + 900$). Собівартість центнера повноцінного зерна становитиме 14 грн. ($292600 \text{ грн.} : 20900 \text{ центнерів}$), а собівартість центнера зерновідходів становитиме 8,4 грн. ($14 \times 900/1500$).

У разі вирощування насіння зернових культур загальна сума витрат, включаючи додаткові витрати, безпосередньо пов'язані з одержанням насіннєвого зерна відповідних репродукцій (без вартості рядового зерна та зерновідходів), розподіляється між цими класами насіння (супереліта, еліта, I і II репродукції) пропорційно його вартості за реалізаційними цінами. Собівартість центнера насіння визначається діленням суми витрат, віднесених на насіння відповідного класу, на його масу після доробки.

Собівартість центнера зерна кукурудзи визначається шляхом ділення витрат на вирощування і збирання продукції (без вартості кукурудзиння) на масу сухого зерна повної стиглості. Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно здійснюється за фактичним виходом зерна з качанів, який визначається хлібоприймальними пунктами шляхом обмолоту середньодобових зразків з врахуванням базової вологості зерна в ка-

чанах (базова вологість зерна в качанах кукурудзи береться на рівні 14 відсотків). Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно, залишених на кінець року в підприємстві, та перероблених для внутрігосподарських потреб, виконується за середнім відсотком виходу зерна базової вологості, який встановлюється за даними реєстрів накладних на прийняте покупцями зерно.

Виробнича собівартість центнера цукрових буряків (фабричних і маточних) визначається діленням загальної суми витрат на їх вирощування і збирання (без вартості гички, оціненої за нормативно-розрахунковими витратами) на фізичну масу буряків, визначену шляхом зважування.

Собівартість центнера насіння соняшнику визначається діленням загальної суми витрат на вирощування та збирання продукції (без вартості соняшничиння та кошиків у оцінці за нормативно-розрахунковими цінами) на фізичну масу насіння після його доробки.

Для розрахунку *собівартості центнера картоплі* із загальної суми витрат на її вирощування та збирання виключається вартість картоплі, яка згодована худобі, що оцінюється за собівартістю кормових буряків з урахуванням поживності. Решта суми витрат ділиться на кількість повноцінної продукції.

Собівартість центнера продукції овочівництва відкритого і закритого ґрунту визначається діленням витрат (без вартості побічної продукції) на фізичну масу основної продукції. Побічною вважається бадилля і продукція, яка не реалізована, згодована худобі і оцінена за собівартістю кормових буряків з врахуванням поживності.

Визначення собівартості продукції тваринництва.

Витрати на утримання худоби і птиці (без витрат на незавершене виробництво на кінець року та вартості побічної продукції) становлять собівартість продукції тваринництва, причому:

а) вартість тварин, що загинули внаслідок стихійного лиха, відноситься на надзвичайні витрати;

б) вартість тварин, що загинули з інших причин (без сум, віднесених на матеріально відповідальних осіб), відображається за окремою статтею в складі витрат на утримання відповідних видів і груп тварин.

Вартість гною, одержаного від групи тварин, визначається виходячи з нормативно-розрахункових витрат, витрат на його прибирання та до ставки до місця зберігання вартості підстилки. Собівартість тонни гною визначається діленням загальної суми витрат на його фізичну масу. Кількість рідкого гною переводиться в звичайний гній виходячи з вмісту сухих речовин.

Інша побічна продукція, така як: вовна-линька, пух, перо, міражні яйця, м'ясо півників яечних курей, забитих в добовому віці, м'ясо забитих звірів, шкури загиблих тварин, оцінюється за цінами можливої реалізації чи іншого використання. Її вартість відноситься на зменшення витрат на утримання відповідних видів і груп худоби (птиці).

Продукцією вирощування та відгодівлі худоби і птиці (великої рогатої худоби, свиней, овець, кролів, птиці) є приріст живої маси, одержаний в звітному періоді, та жива маса.

Витрати на утримання молодняку тварин, який не зважується (молодняк робочих коней, звірів тощо), відносяться на збільшення вартості цих тварин, виходячи з кількості кормо-днів та собівартості кормо-дня.

У скотарстві приріст живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі та птиці певного виду та групи визначається як різниця між масою поголів'я, яке було на кінець року та яке вибуло протягом року (включаючи загиблих), і масою тварин і птиці, які надійшли в групу протягом року, включаючи приплід, та які були на початок року.

Собівартість центнера приросту живої маси визначається діленням загальної суми витрат на утримання відповідної групи худоби чи птиці (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси.

Собівартість живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі та птиці всіх вікових груп визначається виходячи з витрат на їх вирощування і відгодівлю в поточному році (без ва-

рності побічної продукції), вартості худоби і птиці, що були в групі на початок року та надійшли з основного стада чи з інших груп, ферм і підприємств, та вартості приплоду (без вартості загиблих тварин).

Кількість живої маси становитиме масу тварин, що реалізовані, забиті, переведені в інші групи та залишені на кінець року.

Собівартість центнера живої маси худоби і птиці визначається діленням їх вартості на кількість центнерів живої маси (без маси тварин, що загинули).

На підставі розрахованої собівартості центнера живої маси обчислюється фактична собівартість худоби, яка реалізована, переведена в основне стадо, забита на м'ясо, а також та, що залишилася в підприємстві на кінець року. Вартість худоби, що загинула з різних причин, в кінці року не уточнюється.

У молочному скотарстві розраховується *собівартість центнера молока і однієї голови приплоду*. Собівартість однієї голови приплоду розраховується за вартістю 60 кормо-днів утримання корови.

Собівартість одного кормо-дня розраховується діленням всієї суми витрат на утримання основного стада корів на кількість кормо-днів.

Для визначення собівартості центнера молока необхідно загальну суму витрат на утримання корів (без вартості приплоду та побічної продукції) розділити на кількість центнерів одержаного молока.

У м'ясному скотарстві собівартість приросту живої маси телят до 8-місячного віку (включаючи масу одержаного приплоду) складається із витрат на утримання корів і нетелів (останні за 2 місяці до розселення переводяться в основне стадо) і телят до 8-місячного віку (без вартості побічної продукції та молока, яке оцінюється за реалізаційними цінами).

Собівартість центнера живої маси визначається діленням суми витрат, віднесених на приплід і приріст живої маси телят до 8-місячного віку, і балансової вартості телят, що були в цій групі на початок року та надійшли в групу протягом року, на загальну живу масу телят до 8 місяців, відлучених від маток (без

маси тварин, що загинули), та тих, що залишилися під матками на кінець року. Розрахована собівартість центнера використовується для оцінки телят, що залишилися під матками на кінець року та переведені в старші групи

У свинарстві витрати на утримання основного стада свиней (свиноматок з поросятами до їх відлучення та кнурів) становитимуть собівартість приросту живої маси і ділового приплоду.

Собівартість приросту живої маси і однієї голови приплоду на момент його відлучення від свиноматок визначається діленням загальної суми витрат на утримання основного стада (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси при відлученні (включаючи живу масу одержаного приплоду).

Собівартість центнера живої маси поросят на момент їх відлучення від свиноматок визначається діленням вартості поросят під матками на початок року і витрат на основне стадо за поточний рік на живу масу (без загиблих) поросят, які відлучені та які залишилися під матками на кінець року.

У вівчарстві витрати на утримання дорослого поголів'я і молодняку овець розподіляються між видами основної продукції (вовною, приростом живої маси, приплодом). Молоко, а також шкури загиблих тварин вважаються побічною продукцією і оцінюються за реалізаційними цінами, а гній – за нормативно-розрахунковою вартістю.

На собівартість приплоду ягнят відноситься в романівському вівчарстві 12 відсотків каракульському - 15, а в усіх інших напрямках - 10 відсотків загальної суми на утримання овець основного стада. В підприємствах, де вівці всіх груп утримуються разом, на приплід відноситься частина (у зазначеному розмірі) загальної суми витрат.

Витрати на утримання овець (без вартості побічної продукції та приплоду) розподіляються між вовною (центнер вовни прирівнюється до 5 одиниць) та приростом живої маси, один центнер якого береться за одиницю.

Витрати на утримання стригального пункту, стрижку овець, класування, пакування, маркування вовни відносяться прямо на собівартість вовни.

Собівартість продукції птахівництва визначається діленням витрат на утримання чи вирощування відповідної групи птиці (без вартості посліду та іншої продукції) на кількість відповідної продукції. По основному стаду птиці калькулюється собівартість 1 тис. яєць, а по молодняку птиці – 1 центнер приросту живої маси та 1 центнер живої маси.

Яйця батьківського стада птиці, не придатні для інкубації, оцінюються за собівартістю яєць промислового стада, а за його відсутності – за реалізаційними цінами. За цими ж цінами оприбутковуються яйця, одержані від молодняку птиці.

Для визначення суми витрат, віднесених на одержану продукцію інкубації, необхідно до вартості незавершеного виробництва на початок року додати витрати за рік і відняти вартість незавершеного виробництва на кінець року. Розділивши цю суму (без вартості яєць, вилучених при першому і другому міражі, шкаралупи, тушок півників, забитих в добовому віці, за цінами можливого використання) на кількість голів, визначають собівартість голови ділового добового молодняку птиці.

У звірівництві собівартість однієї голови приплоду визначається в розмірі 50 % планової собівартості однієї голови молодняку на час відлучення. При відлученні приплід дооцінюється ще на 50 %. Собівартість однієї голови молодняку на час відлучення визначається діленням витрат на утримання дорослих звірів з приплідом до відлучення (без вартості шкурок загиблих тварин та м'яса забитих звірів за реалізаційними цінами) на кількість відлученого молодняку. Загальна сума витрат без вартості молодняку, що залишився під матками на кінець року, становитиме собівартість ділового приплоду

Даний порядок регламентований Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, які затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001р.№ 132

Питання для самоперевірки:

1. *Що представляє собою система обліку витрат?*
2. *Які виробничі витрати являються змінними та їх склад?*
3. *Які існують способи калькулювання змінних витрат?*
4. *За яким принципом побудована система:*
 - a) *способу нагромадження (сумування) витрат;*
 - b) *способу розподілу витрат;*
 - в) *способу виключення витрат;*
 - г) *способу прямого розрахунку?*
5. *За яким принципом базується облік витрат за системою директ-костинг?*
6. *В якій послідовності здійснюється розрахунок собівартості продукції в сільськогосподарських підприємствах?*
7. *Як визначити собівартість продукції рослинництва?*
8. *Як визначити собівартість продукції тваринництва?*
9. *Які особливості калькулювання робіт та послуг допоміжних виробництв*

Тема 5. Система обліку і калькулювання за нормативними витратами

Форма подання результатів калькулювання за статтями витрат називається калькуляцією. На практиці вона поділяється на різні види: нормативну (стандартну), планову і кошторисну.

Нормативна (стандартна) калькуляція застосовується з метою встановлення допустимих витрат на виробництво продукції на основі науково обґрунтованих норм.

Планова калькуляція складається на підставі виробничих норм і дозволяє визначити допустимий обсяг витрат на виробництво продукції виходячи з досягнутого рівня організації праці та управління, рівня техніки і технології виробництва, мащтабів підприємства тощо.

Кошторисна калькуляція складається при отриманні замовлення на новий вид продукції, при виготовленні з нових чи

змінених технічних умов продукції попередніх випусків і при освоєнні нового виробництва (найчастіше застосовують її в будівельних організаціях, де вона представляє собою визначення ціни будівельної продукції).

Сутність та відмінності між цими видами калькуляцій наведено в таблиці 4.1.

Таблиця 4.1

Порівняльна характеристика калькуляцій

Види калькуляцій	Що калькулюється	Мета розрахунку	Період складання	На основі яких даних складається
1	2	3	4	5
Іланова	Величина допустимих витрат на виробництво продукції	Зниження собівартості	На початку звітного періоду	Середні норми витрат
Нормативна	Нормативна собівартість окремих видів продукції	Контроль витрат	На початку місяця	На основі науково-обґрунтованих норм
Кошторисна	Новий вид продукції, визначається ціна будівельної організації	Для визначення економічної ефективності виробництва	До початку виробництва	На основі попередніх технологічних норм витрат сировини, робо-чого часу тощо

Головна відмінність цих видів калькуляцій полягає в їх призначенні (меті).

Своєчасний вплив на рівень виробничих витрат і формування собівартості продукції можливий при такій організації і методології обліку, при якій причини змін собівартості, допущення перевитрат і економія засобів розкривається при нормативному методі, який застосовується в різних галузях промисловості.

Основним завданням нормативного обліку є своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів підприємства, оперативний аналіз витрат на виробництво, який дозволяє розкривати невраховані при плануванні та в практичній ро-

боті резерви, визначати результати госпрозрахункової діяльності підрозділів підприємства. Що беруть участь у виробничому процесі.

Нормативний метод обліку витрат виробництва дозволяє своєчасно виявляти і встановлювати причини відхилення фактичних витрат від діючих норм основних витрат і кошторисів витрат на обслуговування виробництва та управління.

Всі випадки відхилень від норм оформляються відповідними документами і обліковуються. Облік відхилень ведеться з метою забезпечення своєчасної інформації про розміри і причини додаткових, непередбачених нормами витрат і прийняття необхідних організаційних і технічних заходів. При цьому метою повинен здійснюватись систематичний облік змін діючих норм

Основними принципами системи нормативного обліку є

- нормування витрат і обов'язкове складання нормативних калькуляцій за кожним видом продукції;
- систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від поточних норм витрат матеріалів і заробітної плати;
- постійний облік зміни норм та визначення впливу цих змін на собівартість продукції;
- попередній контроль витрат на основі первинних документів та фіксація відхилень від норм в момент їх виявлення, місця виникнення, виявлення причин і вилучення;
- завчасне складання калькуляції нормативної собівартості та її аналіз з метою виявлення резервів зниження собівартості в період підготовки виробництва;
- калькулювання фактичної собівартості груп однорідної продукції, виходячи з їх нормативної собівартості та відхилень від норм;
- щомісячний або щоквартальний облік внесених змін у встановлені норми, що дає можливість оперативно управляти виробництвом;

Сьогодні розвиток нормативного методу відбувається в напрямку його комплексного використання як для бухгалтерської реєстрації витрат і обчислення собівартості продукції, так і для

робіт, пов'язаних з підготовкою виробництва, оперативного планування й аналізу собівартості.

Питання для самоперевірки

1. Які види калькуляцій застосовуються на практиці?
2. Порівняльна характеристика калькуляцій.
3. Які основні принципи нормативної калькуляції?

Тема 6. Аналіз взаємозв'язку витрат, доходів та результатів діяльності підприємства

6.1. Аналіз об'єктів та завдання управління витратами

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), як зазначалось раніше включаються: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та загально-виробничі витрати. Для розрахунку собівартості виготовленої на підприємстві продукції до уваги беруться лише витрати, пов'язані з процесом виробництва. Такі витрати поділяються на витрати від звичайної діяльності та надзвичайних витрат.

Витрати звичайної діяльності включають витрати операційної діяльності та витрати іншої діяльності. До витрат операційної діяльності відносяться:

- собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг);
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші витрати операційної діяльності.

До витрат від іншої діяльності відносяться фінансові витрати, витрати від участі в капіталі, витрати на оплату податку на прибуток, інші витрати.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, загально-виробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Склад собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) наведені на рисунку 4.5.

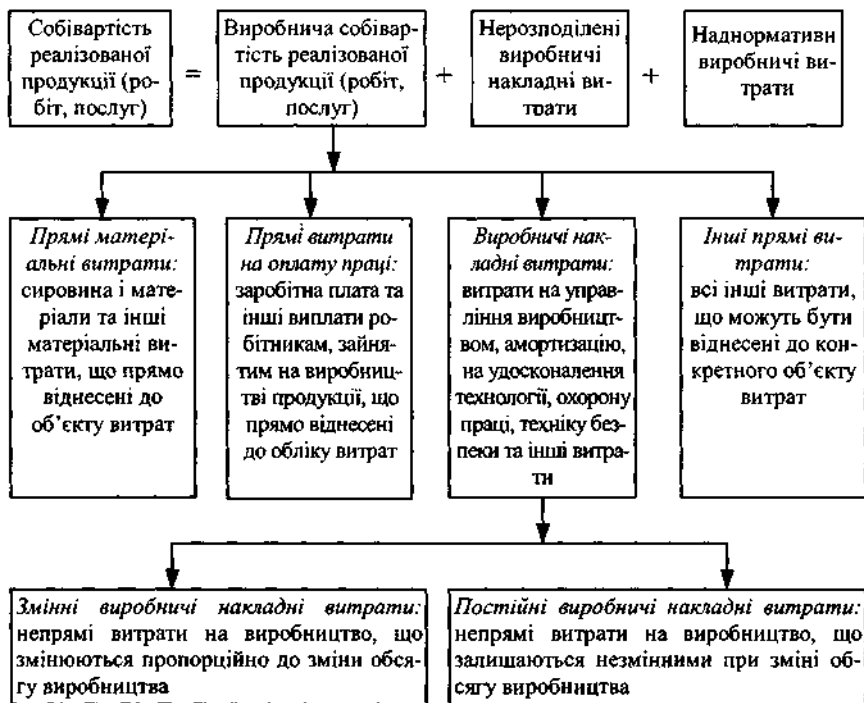


Рис.4.5 Формування собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)

Управління витратами передбачає управління процесами та факторами, що впливають на формування витрат, їх рівень та склад, головне в якій – попередження нерационального використання ресурсів.

Управління витратами на підприємстві покликано вирішувати такі основні завдання:

- виявлення ролі управління витратами як фактору збільшення економічних результатів діяльності;
- визначення витрат за виробничими підрозділами підприємства;

- розрахунок витрат на одиницю продукції (робіт, послуг);
- підготовка інформаційної бази, яка дозволяла б оцінити витрати при виборі та прийнятті управлінських рішень;
- виявлення технічних способів та засобів виміру і контролю витрат;
- пошук резервів зниження витрат на всіх етапах виробничого процесу та у всіх виробничих підрозділах підприємства;
- вибір способів нормування витрат;
- вибір системи управління витратами, яка відповідала б умовам роботи підприємства.

Завдання управління витратами повинні вирішуватись в комплексі, так як тільки такий підхід приносить вагомі результати, які сприяють різкому зростанню економічної ефективності роботи підприємства і його підрозділів.

Особлива роль в процесі управління належить формуванню облікової інформації про витрати. Від якості якої залежить правильність та дієвість рішень, що приймаються. При цьому слід зазначити, що ефективне управління витратами на основі управлінського обліку покликане забезпечувати дію противитратного механізму, спрямованого на економне використання ресурсів та підвищення прибутковості господарської діяльності підприємства.

Для обліку витрат діяльності призначені рахунки класу 9 “Витрати діяльності”, характеристика яких наведена в таблиці 4.2.

Рахунки, які призначені для обліку витрат діяльності

Шифр рахунку	Назва рахунку	Що відображається	
		по дебету	по кредиту
90	Собівартість реалізації	Виробнича собівартість готової продукції (робіт, послуг), сума загальновиробничих витрат	Списання собівартості на рахунок 79 "Фінансові результати"
91	Загально-виробничі витрати	Сума загально-виробничих витрат	Списання витрат на рахунок 23 "Виробництво" в сумі розподілених витрат та на рахунок 90 "Собівартість реалізації"
92	Адміністративні витрати	Сума адміністративних витрат	Списання на рахунок 79 "Фінансові результати" в сумі нерозподілених витрат
93	Витрати на збут	Сума витрат на збут	Списання на рахунок 79 "Фінансові результати" в сумі витрат на збут
94	Інші витрати операційної діяльності	Сума визнаних витрат операційної діяльності	Списання витрат операційної діяльності на рахунок 79 "Фінансові результати"
95	Фінансові витрати	Сума фінансових витрат	Списання фінансових витрат на рахунок 79 "Фінансові результати"
96	Витрати від участі в капіталі	Сума витрат від участі в капіталі	Списання витрат від участі в капіталі на рахунок 79 "Фінансові результати"
97	Інші витрати	Сума витрат, які не відображені на попередніх рахунках	Списання цих витрат на рахунок 79 "Фінансові результати"
98	Податок на прибуток	Сума нарахованого податку на прибуток	Списання на фінансові результати
99	Надзвичайні витрати	Сума признаних витрат від надзвичайної діяльності	Списання на рахунок 79 "Фінансові результати"

Для узагальнення інформації при витраті підприємства протягом звітного періоду призначений також рахунок класу 8 “Витрати за елементами”.

6.2. Управлінський облік доходів та фінансових результатів

Інформація про доходи від звичайної діяльності підприємства та її розкриття визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід».

Під *доходами* розуміють збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язання, які призводять до зростання власного капіталу. Доходи підприємства класифікуються за різними ознаками. Розрізняють дохід від:

- реалізації продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою перепродажу;
- виконання робіт, надання послуг;
- отримання процентів, дивідендів, роялті.

В залежності від виду діяльності розрізняють доходи:

- від звичайної діяльності;
- від надзвичайної діяльності.

Крім того, доходи можуть виникати в результаті операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

Дохід оцінюється за справедливою вартістю, яка була отримана або підлягає отриманню. Проте справжнім доходом є чистий дохід. Чистий дохід розраховується шляхом вирахування з доходу (виручки) податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів або податків та інших вирахувань з доходу, тобто

$$\text{ЧД} = \text{Д} - \text{ПДВ} - \text{АЗ} - \text{ІЗП} - \text{ІВ},$$

де: ЧД - чистий дохід;

Д - дохід (виручка);

ПДВ - податок на додану вартість;

АЗ - акцизний збір;

ІЗП - інші збори і податки;

ІВ - інші вирахування з доходу.

Фінансові результати діяльності трактуються в П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”.

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

Збиток – це перевищення суми витрат над сумою доходів, для отримання яких здійснені ці витрати.

Прибуток представляє собою виражений в грошовій формі чистий дохід підприємця на вкладений капітал та характеризує його винагороду за ризик, здійснений підприємницькою діяльністю, який являє собою різницю між сукупним доходом та сукупними витратами.

Роль прибутку в умовах ринкової економіки:

- 1) головна мета підприємницької діяльності;
- 2) база економічного розвитку підприємства і держави;
- 3) критерії ефективності конкретної виробничої діяльності;
- 4) основне внутрішнє джерело формування фінансових ресурсів, що забезпечують розвиток підприємства;
- 5) головне джерело підвищення ринкової вартості підприємства;
- 6) важливе джерело задоволення соціальних потреб суспільства;
- 7) основний захисний механізм від загрози банкрутства підприємства

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

В управлінському обліку кінцевий фінансовий результат визначається за видами реалізованої продукції, підсумок якого дорівнює фінансовому результату за основним видом діяльності в фінансовому виді обліку.

Для обліку доходів та фінансових результатів призначені рахунки класу 7 “Доходи і результати діяльності”. На них відображається інформація про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також доходи від надзвичайних подій (табл. 4.3).

Таблиця 4.3.

Перелік рахунків для обліку доходів та результатів діяльності

Шифр рахунку	Назва рахунку	Що відображається	
		по дебету	по кредиту
70	Доходи від реалізації	Сума непрямих податків (ПДВ, акцизний збір тощо), списання сум доходу на рахунок 79 "Фінансові результати"	Збільшення (одержання) доходу від реалізації готової продукції, товарів, робіт та послуг
71	Інший операційний дохід	Сума непрямих податків (ПДВ, акцизного збору тощо), списання сум доходу на рахунок 79 "Фінансові результати"	Збільшення доходів від іншої операційної діяльності (від реалізації іноземної валюти, ін.-ших оборотних активів, від операційної оренди, суми одержаних штрафів, пені, неустойки і т.д.)
72	Дохід від участі в капіталі	Списання сум доходу на рахунок 79 "Фінансові результати"	Збільшення доходів від інвестицій, які обліковуються методом участі в капіталі
73	Інші фінансові доходи	Списання сум доходу на рахунок 79 "Фінансові результати"	Збільшення доходу від процентів дивідендів та інших доходів фінансової діяльності
74	Інші доходи	Сума непрямих податків (акцизного збору, ПДВ тощо) списання сум доходу на рахунок 79 "Фінансові результати"	Збільшення доходів від реалізації фінансових інвестицій, реалізації необоротних активів, курсової різниці, від безоплатно одержаних активів тощо
75	Надзвичайні доходи	Списання сум доходу на рахунок 79 "Фінансові результати"	Визначена сума відшкодувань (страхових платежів)
79	Фінансові результати	Суми в порядку закриття рахунків витрат	Суми в порядку закриття рахунків доходів

Отримана інформація в системі управлінського обліку використовується для прийняття рішень, спрямованих на кінцеві результати діяльності підприємства.

Значна роль прибутку в розвитку підприємства і забезпеченні інтересів його власників та персоналу визначає необхідність ефективного і безперервного управління ним.

Питання для самоперевірки

1. Які витрати вважаються витратами діяльності?
2. На яких рахунках ведеться облік звичайної діяльності?
3. Для чого застосовуються рахунки класу 8 та 9?
4. Які витрати відносяться до адміністративних?
5. Які критерії визначення доходу та чистого доходу?
6. Як класифікуються доходи?
7. Що таке фінансовий результат?

Тема 7. Аналіз релевантності інформації для прийняття управлінських рішень

З метою прийняття оптимального рішення щодо поставленої проблеми підприємство має розглянути принаймні два альтернативні варіанти її вирішення і зробити між ними вибір на підставі аналізу доходів та витрат, пов'язаних з кожним із них. Для проведення аналізу спираються на загальну схему класифікації витрат (рис. 4.6).

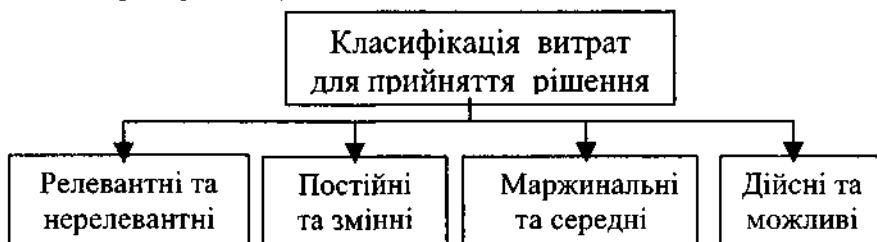


Рис. 4.6. Класифікація витрат для прийняття рішення.

Під час оцінювання існуючих альтернатив, ті доходи та витрати, які зростатимуть або зменшуватимуться в результаті прийняття того чи іншого рішення, є релевантними. Відповідно, показники, на які прийняте рішення не впливає, вважаються нерелевантними і до уваги не беруться.

Критерії зарахування витрат до релевантних наступні:

- витрати можуть мати місце в майбутньому;
- різні для альтернативних рішень;
- можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення.

До нерелевантних відносять витрати, що:

- вже мали місце в майбутньому;
- однакові для альтернативних рішень;
- не можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення.

Окремі види витрат є об'єктом фінансового обліку, де вони відображаються в регістрах та на рахунках як складова частина активів чи витрат, а інші види - об'єктом управлінського, і використовуються при аналізі господарської діяльності, прогнозуванні чи виборі альтернативного рішення.

З метою досягнення поставлених перед підприємством цілей керівництву слід ухвалювати певні рішення, що стосуються як стратегічної, так і тактичної діяльності.

На підприємствах часто виникає питання, виробляти компонент продукту самим чи купувати його в іншого підприємства. Збільшення виробництва власних компонентів називають *інтеграцією виробництва*.

При прийнятті рішення, виробляти чи купувати, враховують фактори як кількісні, так і якісні, додаткові витрати.

Розглянемо конкретний приклад прийняття альтернативного рішення, купувати чи виробляти.

Приклад: Підприємство отримало пропозицію від висококваліфікованого виробника поставляти кількість продукції за ціною, включаючи доставку, 20 грн за одиницю. Структуру по-

вних витрат на виробництво такої самої продукції наведено у табл. 4.4

Таблиця 4.4

Витрати власного виробництва на продукт, грн.

Статті витрат на підприємстві	Витрати на одиницю продукції	Витрати на 1000 виробів
Матеріали	5	5 000
Зарплата працівників основного виробництва із нарахуваннями	6	6 000
Змінні накладні виробничі витрати	1	1 000
Постійні накладні виробничі витрати	5	5 000
Дискреційні витрати	6	6000
Всього	23	23000

Необхідно прийняти рішення.

Найперше, що треба зробити, це проаналізувати майбутні витрати, що виникнуть у зв'язку з прийнятим рішенням. При розгляді структури постійних накладних витрат було виявлено, що 4 тис. з них - це амортизаційні відрахування на обладнання, які будуть нараховуватись і при зупиненні виробництва компонента. Крім того виявлено, що ніякого загального зменшення дискреційних витрат не відбудеться, бо це вже заплановані науково-технічні дослідження з поліпшення технології виробництва та самого кінцевого продукту, тобто ці витрати нерелевантні. З урахуванням викладеного підприємство вирішило, що релевантні витрати становлять 13 тис. грн, а надійшла пропозиція, за якою витрати становитимуть 20 тис. грн. На підставі проведеного аналізу пропозиція відхиляється.

Безумовно, прийняте рішення буде правильним лише у разі, якщо немає альтернатив використання обладнання та земельних площ, що вивільняються. Якщо ж є можливість викорис-

тати обладнання для інших цілей, наприклад для здачі в операційну оренду, то попередній розрахунок має бути доповнено.

При очікуваному доході від операційної оренди у сумі, що перевищує нерелевантні витрати, питання вже може бути вирішене на користь закупки. У цьому випадку задача обладнання і площ може розцінюватись як втрачена можливість. Виходячи з цього, при вирішенні питання "виробляти чи купувати", слід користуватися загальною формулою:

Релевантні витрати + Втрачені можливості = Ціна купівлі.

Підприємство завжди має можливість використати кілька альтернативних технологій виробництва продукту чи його частини. В даному випадку для вибору варіанта насамперед необхідно визначити річні постійні витрати при кожній технології та змінні витрати на виробництво продукції.

При збільшенні виробництва продукції на одному обладнанні до певного обсягу настане момент, коли середні витрати на одиницю продукції при використанні іншого обладнання будуть дорівнювати таким за попереднього обладнання. Отже, постає питання визначення точки обсягів виробництва, за яких витрати на виготовлення одиниці продукції при використанні двох видів обладнання будуть однакові. Це дає можливість визначити межі застосування кожного з видів обладнання. У загальному вигляді формула для розрахунку обсягів виробництва, за яких витрати при використанні двох видів обладнання однакові, має вигляд

$$X = (P_2 - P_1) / (Z_1 - Z_2),$$

де P_2 і P_1 - постійні витрати для варіантів 1 і 2

Z_1 і Z_2 - змінні витрати на 1 продукції у варіантах 1 та 2.

Ця задача може бути вирішена графічним способом. Для цього по осі абсцис відкладаємо обсяг виробництва, а по осі ординати - загальні витрати при цих обсягах для різних видів обладнання. Лінії перетину показують обсяги, за яких витрати при використанні двох видів обладнання однакові.

Тактика підприємства, як правило, розрахована на вирішення проблем поточної діяльності. Найпоширенішими серед них є рішення щодо:

- спеціального замовлення,
- розширення чи скорочення діяльності;
- виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні;
- методу визначення ціни продукту (послуги).

Рішення щодо спеціального замовлення означає прийняття або відмову від одноразового замовлення на виготовлення продукції (надання послуг), яке передбачає використання вільних виробничих потужностей підприємства, але ціна, за яку вироблена при цьому продукція (виконані послуги) буде реалізована, є нижча за звичайну ціну або навіть менша за собівартість виробництва цієї продукції (виконання послуг). Для прийняття рішення щодо спеціального замовлення необхідно визначити собівартість продукції, яка базується на релевантних витратах, та порівняти її з оцінкою, що пропонується. При цьому релевантними можуть бути як постійні, так і змінні витрати. У разі, якщо ціна спеціального замовлення більша, ніж релевантні виробничі витрати на одиницю продукції, спеціальне замовлення слід прийняти.

Рішення щодо розширення чи скорочення діяльності передбачає вибір певного сегмента діяльності та проведення аналізу доцільності розширення або скорочення обсягу його діяльності. Сегментом може виступати продукція, тип замовника, географічний район або інший елемент діяльності підприємства. Необхідність рішення стосовно скорочення діяльності найчастіше виникає за наявності у підприємства збиткового сегмента, оскільки традиційно зважається, що ліквідування такого сегмента та (або) заміна його іншим сегментом збільшить прибуток підприємства в цілому. Проте для прийняття зазначеного типу рішення необхідно з'ясувати, чи покриває збитковий сегмент свої власні витрати. При цьому «критичним» кількісним показником, який обґрунтовує необхідність його ліквідації, можна вважати відсутність у нього маржинального доходу. Звідси, релевантними бу-

дуть дані про всі прямі витрати сегмента, тобто як змінні, так і постійні, які безпосередньо пов'язані з ним.

Рішення щодо виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні полягає у встановленні більш вигідних умов діяльності підприємства та визначенні величини можливої економії витрат. Для цього необхідно порівняти ціну придбання одного напівфабрикату з витратами на його виготовлення власними силами. При цьому релевантними будуть: купівельна ціна за одиницю, змінні витрати на виробництво одиниці та частка постійних виробничих витрат, якої можна уникнути. Крім того, слід враховувати можливі витрати, наприклад, дохід від передачі вільних виробничих потужностей в оренду, який буде втрачено у разі продовження власного виробництва. Якщо підприємство розглядає можливість відмовитися від закупівлі необхідних компонентів і розпочати власне виробництво, крім виробничих витрат можуть зрости також адміністративні та інші витрати.

Рішення щодо ціноутворення є необхідною умовою здійснення підприємницької діяльності, оскільки прибутковість бізнесу безпосередньо залежить від встановлення оптимальної ціни продажу за існуючих величини витрат, комбінації та обсягу продажу. Тому одне з основних питань управління діяльністю підприємства - встановлення ціни, яка б забезпечила задовільний рівень рентабельності.

Процес ціноутворення складається з кількох етапів, одним із яких є встановлення кінцевої ціни продажу, що містить кілька варіантів розрахунку. Застосовуючи методи, орієнтовані на витрати, визначають витрати, до яких додають націнку або розрахункову норму прибутку, і тим самим встановлюють ціну. Методи, за якими ціна орієнтована на попит, передбачають вивчення споживчого попиту на продукцію (товари) за різних рівнів цін і встановлення ціни на рівні, що оптимізує прибуток підприємства. Використання методів, за якими ціна орієнтована на конкурентів, зумовлює необхідність, вивчення цінових стратегій конкурентів і встановлення величини ціни на певний відсоток вище чи нижче їх цін.

Серед найпоширеніших методів є визначення кінцевої ціни на основі принципу «витрати-плюс» та ціноутворення на основі цільового прибутку. У разі встановлення ціни за *принципом «витрати-плюс»* ціна продажу встановлюється на основі витрат підприємства, збільшених на певну величину націнки, яка відповідає запланованій нормі прибутковості. Обсяг продажу при цьому до уваги не береться.

Необхідно також зазначити, що рішення мають прийматися з урахуванням не тільки кількісних, а й якісних показників. Наприклад, престиж фірми. Тому економічна оцінка має проводитися за обома вказаними напрямками, навіть якщо врахування вказаних чинників спричинить зростання величини загальних витрат з метою досягнення поставленої мети.

Питання для самоперевірки

1. Як класифікують витрати для прийняття рішення?
2. Які витрати відносяться до релевантних, а які до нерелевантних?
3. Наведіть приклади рішень, що стосуються стратегічної діяльності підприємства та проведіть їх аналіз.
4. Наведіть приклади рішень, що стосуються поточної діяльності підприємства та проведіть їх аналіз.

Тема 8. Бюджетування і контроль

8.1. Зв'язок бухгалтерського обліку з бюджетуванням

Бюджетування являється складовою частиною планування, яка передбачає складання бюджету. *Бюджет* є складовою частиною контролю, який створює об'єктивну основу оцінки результатів діяльності підприємства.

Бюджет представляє собою:

- 1) план, який охоплює всі аспекти господарських операцій на певний період у майбутньому;

2) технологію приведення майбутніх витрат у відповідності з планами майбутніх доходів;

3) кількісне вираження плану, інструмент координації і контролю за його виконанням.

Таким чином, бюджет – це фінансовий документ, створений до виконання передбачених дій, це прогноз майбутніх фінансових операцій.

Бюджет є засобом координації діяльності різних підрозділів підприємства. Він спонукає управлінців окремих ланок будувати свою діяльність, приймаючи до уваги інтереси підприємства в цілому. Тобто бюджет координує дії виконавців.

Головна користь бюджету виявляється в подальшому використанні зібраної інформації.

Бюджет повинен функціонувати не заради самого себе (планування у вузькому розумінні), а як інструмент управління, тобто планування, обліку та контролю. Наявність бюджету як фінансового образу майбутнього дуже необхідна, але надає свої плоди лише при порівнянні з фактичними показниками виконання цих бюджетів, при знаходженні причин, що привели до появи відхилень, та при прийнятті відповідних управлінських рішень.

Відправною точкою у складанні та виконанні кошторисів є саме бухгалтерський облік підприємства.

Тільки завдяки даним бухгалтерського обліку можна виміряти результат виконання бюджетів та побудувати індикатори для аналізу відхилень, з подальшим їх регулюванням.

Процес складання підприємством бюджету називається *бюджетним циклом* і складається з наступних етапів:

- планування діяльності підприємства в цілому, а також його структурних підрозділів за участю керівників усіх центрів відповідальності;

- визначення показників, які будуть використані для оцінки діяльності;

- обговорення можливих змін у планах, пов'язаних з новою ситуацією;

- корегування планів з урахуванням запропонованих поправок.

Кошторисами (бюджетом) охоплюється виробництво, реалізація, розподіл і фінансування. В кошторисах знаходять відображення витрати на виробництво по всьому підприємству в цілому і його підрозділах, прибутки від всіх видів діяльності, окремих підрозділів, підприємства в цілому.

Система бюджетів може включати два їх види:

- поточні (операційні) бюджети;
- фінансові бюджети.

В свою чергу поточні (операційні) бюджети можуть складатись із таких бюджетів: бюджет реалізації; бюджет виробництва; бюджет запасів; бюджет прямих матеріальних витрат; бюджет прямих витрат на оплату праці; бюджет загально виробничих витрат; бюджет собівартості реалізованої продукції; бюджет витрат на збут; бюджет адміністративних витрат; бюджет прибутків і збитків.

Фінансові бюджети можуть включати в себе:

- бюджет грошових коштів;
- прогнозний баланс;
- план капітальних вкладень.

Нижче наведений приклад бюджету реалізації (табл.4.5).

Таблиця 4.5

Бюджет реалізації на 2004 рік

Найменування продукції	Кількість, ц	Ціна за одиницю, грн.	Виручка, грн.
1. Зерно озимої пшениці	1000	400	400 000
2. Насіння соняшнику	100	1200	120 000
3. Молоко	500	450	225 000
Всього :	х	х	745 000

Наведений бюджет реалізації є основою для складання інших бюджетів. В бюджеті реалізації відображаються прогноз збуту в натуральних і вартісних примірниках.

Бюджет, який охоплює загальну діяльність, називається зведеним кошторисом. Мета зведеного кошторису – об'єднати та сумувати кошториси та плани різних підрозділів підприємства.

Зведений кошторис складається з двох частин:

- операційного плану – включає план прибутків та збитків, деталізується через допоміжні кошториси, що відображають статті доходів та видатків підприємства;

- фінансового плану – включає бюджети капітальних вкладень, руху грошових коштів та прогнозний баланс.

На відміну від фінансової звітності форма бюджету не стандартизована. Його структура залежить від об'єкту планування, розміру підприємства та ступеня кваліфікації плановиків.

Бюджети розробляються бухгалтерами-аналітиками спільно з керівниками центрів відповідальності. Бюджет може розроблятися на річній основі (щомісячно) та на підставі безперервного планування (коли протягом I кварталу переглядається кошторис II кварталу та складається кошторис на I квартал наступного року, тобто бюджет весь час проєктується на рік вперед).

8.2. Бюджетування як інструмент контролінгу

Контроль в широкому розумінні є заключним етапом управлінської діяльності, однією з основних функцій управління. Основна мета контролю полягає в забезпеченні виконання управлінських рішень, реальності планів, успішному здійсненні планових завдань, а також у попередженні можливих помилок. Контроль як функція управління здійснюється через контролінг. Контролінг використовує планові та облікові показники, сформовані при плануванні бухгалтерського обліку. Основні складові контролінгу його структура схематично зображені на рисунку 4.7.

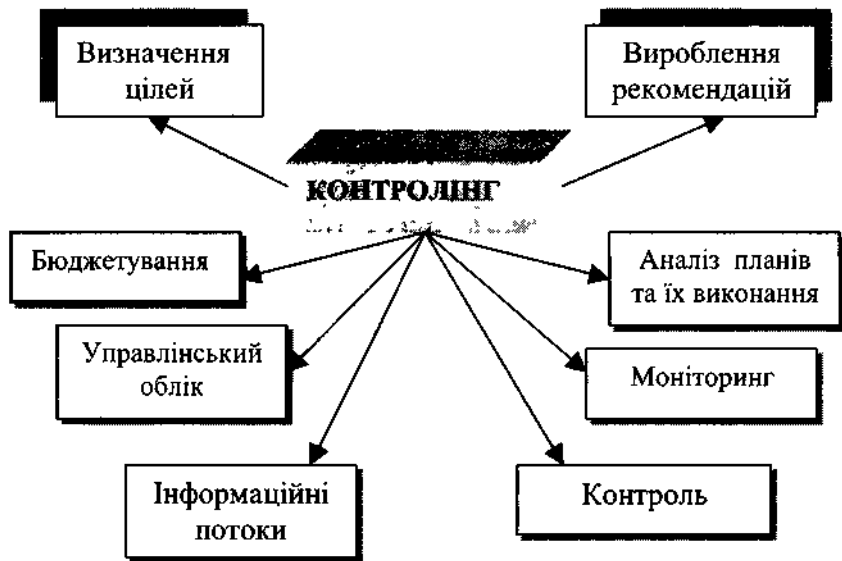


Рис.4.7. Розділи контролінгу

Отже, контролінг займає особливе місце в інформаційно-аналітичній системі управління підприємством і поєднує в собі облік, контроль, аналіз і планування.

Таким чином контролінг – це:

1) синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування, реалізація яких забезпечує визначення альтернативних підходів при здійсненні оперативного управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства;

2) система забезпечення виживання підприємства на етапах тактичного управління;

3) функціонально забезпечений напрям економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної коментуючої функції в менеджменті для прийняття управлінських рішень.

Мета контролінгу полягає в забезпеченні і підтримці можливості координації для того, щоб управління могло досягти цілей, поставлених перед підприємством.

Функції контролінгу включають такі основні напрями: нормування витрат; розробка заходів щодо поліпшення роботи на підставі інформації про відхилення від норм; прогнозування у ціноутворенні; аналіз тенденцій розвитку підприємства; передбачення господарської і комерційної ситуації в залежності від змін умов роботи; координація мети різних рівнів управління для досягнення загальної мети підприємства; відстеження фінансового стану підприємства.

Одним із найважливіших завдань контролінгу є управління прибутком підприємства, тому в центрі уваги контролінгу знаходяться витрати: їх види, місця виникнення принципи управління ними. За розміри витрат на сільськогосподарських підприємствах відповідають керівники різних підрозділів і служб (центрів відповідальності). Тому основними об'єктами контролінгу є "витрати" і "центри відповідальності".

Питання для самоперевірки:

- 1. В чому сутність бюджетування? Складові бюджету.*
- 2. Роль бухгалтерського обліку в процесі бюджетування.*
- 3. Що таке бюджетний цикл?*
- 4. Що являє собою система бюджетів?*
- 5. Сутність та структура контролінгу.*
- 6. Місце та значення бюджетування в системі контролінгу.*

Тема 9. Облік і контроль за центрами відповідальності

Систему обліку, в якій передбачається складання звітів за даними порівняння кошторисних (стандартних) показників з фактичними, називають *обліком за центрами відповідальності*. Кожен підрозділ, який очолюється менеджером, називається центром відповідальності.

Центр відповідальності - це сегмент діяльності підприємства, в якому встановлено персональну відповідальність керівника за показники діяльності, які він повинен контролювати.

Центр відповідальності представляє собою частину системи управління підприємством і як будь-яка система має свій вхід та вихід. На вході формуються витрати сировини, матеріалів, напівфабрикатів, робочого часу та різних видів послуг. Центр відповідальності виконує задану йому роботу з цими ресурсами. На виході формується продукція (роботи або послуги), яка переходить в інший центр відповідальності або реалізується на сторону. Таким чином, діяльність кожного центру відповідальності може бути оцінена з точки зору ефективності.

Виділяють три типи центрів відповідальності:

- центр витрат (контролюються лише витрати);
- центр прибутку (контролюються витрати, крім витрат на інвестиції, та надходження);
- центр інвестицій (контролюються витрати, надходження та інвестиції у власні активи).

Ефективна діяльність - виробництво заданого обсягу продукції при мінімальному використанні виробничих ресурсів, або максимальне виробництво обсягу продукції при заданому розмірі виробничих ресурсів. У центрі відповідальності діє ланцюг:

Витрати → *Обсяг переробки сировини* → *Прибуток*

По відношенню до процесу виробництва центри відповідальності поділяють на основні і функціональні; по відношенню до внутрішнього механізму - госпрозрахункові та аналітичні.

Основні центри відповідальності організують контроль за місцями виникнення витрат; *функціональні* забезпечують контроль над витратами, що виникли в багатьох місцях, але під контролем одного менеджера.

Госпрозрахункові центри відповідальності, як правило, співпадають з місцями виникнення витрат, їм належить контроль в момент виникнення витрат; *аналітичні* - не пов'язані з системою внутрішніх госпрозрахункових відносин, вони створюють системи контролю за окремими витратами.

Облік відповідальності – система обліку, яка забезпечує відображення, аналіз і представлення інформації про витрати та результати і дає змогу оцінювати діяльність окремих центрів відповідальності та їх керівників.

Така система обліку характеризується:

- персоналізацією облікових документів та визначенням меж відповідальності за конкретні статті витрат та надходжень;
- визначенням конкретних статей, що контролюються. Керуючий повинен відповідати лише за ті статті витрат і надходжень, які він може контролювати;
- менеджер центру відповідальності повинен не лише надавати звітність за фактичними витратами і результатами, а і складати кошториси на майбутній період.

Завданням обліку за центрами відповідальності є узагальнення даних про витрати та доходи за кожним центром відповідальності для того, щоб відхилення можна було віднести на конкретну особу.

Система обліку по центрах відповідальності базується на таких принципах:

- менеджери відповідають тільки за ту діяльність, що перебуває під їх контролем;
- менеджери беруть участь у визначенні цілей, за яким оцінюється їх діяльність;
- менеджери намагаються досягти поставленої перед ними та їх підрозділами мети;
- чітко визначено роль в системі заохочення працівників;
- звіти про виконання бюджетів складаються регулярно і використовуються практично для оцінки діяльності центрів відповідальності.

Метою обліку за центрами відповідальності є посилення контролю за витратами через встановлення персональної відповідальності менеджерів різних рівнів за витрачання ресурсів. Головною метою обліку відповідальності є допомога менеджерам у складанні звітів про виконання бюджетів та оцінки результатів діяльності (рис.4.8)



Рис. 4.8. Загальна схема обліку відповідальності

Основою обліку за центрами відповідальності є закріплення витрат і доходів за керівниками різних рівнів та систематичний контроль за виконанням затверджених бюджетів.

Питання для самоперевірки

1. *Що означає центр відповідальності?*
2. *Назвіть типи центрів відповідальності.*
3. *Дайте визначення обліку за центрами відповідальності.*
4. *Назвіть принципи, завдання та мету обліку за центрами відповідальності.*

Список літератури

1. Завгородний В.П., Савченко В.Я. Бухгалтерський облік, контроль і аудит в умовах ринку. Видавництво “Бліц-Інформ”, 1995, 823 с.
2. Закон України від 22.05.97 р., № 283/97 ВР “Про оподаткування прибутку підприємств” (зі змінами та доповненнями).
3. Закон України “Про податок на додану вартість” (зі змінами та доповненнями).
4. Закон України від 06.06.95 р. № 218 “Про визначення розміру збитків, нанесених підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (порчею), нестачею або втратою дорожніх матеріалів, коштовних каменів і валютних цінностей”.
5. Закон України від 10.04.92 р. № 2269-ХІІ “Про оренду”.
6. Закон України від 16.07.99 р. № 996-ХІ “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”.
7. Закон України від 18.02.2001 р. № 2240 “Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, обумовленими народженням і похованням”.
8. Закон України від 22.05.2003 р. № 889-ІV “Про податок з доходів фізичних осіб”.
9. Закон України від 24.03.95 р. № 108/95-ВР “Про оплату праці”.
10. Закон України від 26.06.97 р. № 400 “Про збір на обов’язкове державне пенсійне страхування”.
11. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і документів, розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69.

12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 91.
13. Кузьминський А.М. та ін. Організація бухгалтерського обліку, контролю й аналізу. Підручник. – К., Вища школа. 1993. – 223 с.
14. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 294.
15. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (№№ 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 9 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27), які затверджені Міністерством фінансів України у 1999-2004 рр.
16. Положення про бухгалтерський облік в іноземній валюті, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 14.02.2004 р. № 29 (зі змінами та доповненнями).
17. Порядок надання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419.
18. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. 2003 р. – 704 с.
19. Нападовська Л. Проблеми становлення та розвитку управлінського обліку в Україні. – Бухгалтерський облік та аудит. 2001, № 9, с.33-38.
20. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р.

З М І С Т

	Стор.
Передмова	3
РОЗДІЛ ПЕРШИЙ	
Загальна теорія бухгалтерського обліку	
Тема 1. Бухгалтерський облік, його сутність та основи організації	5
1.1. Значення бухгалтерського обліку в управлінні, аналізі і контролі	5
1.2. Види обліку та його завдання	8
1.3. Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності	10
1.4. Організація та ведення бухгалтерського обліку	11
Тема 2. Предмет та метод бухгалтерського обліку	13
2.1. Загальна характеристика предмету і методу бухгалтерського обліку	13
2.2. Метод бухгалтерського обліку та його характеристика	14
Тема 3. Бухгалтерський баланс	17
3.1. Бухгалтерський баланс, його зміст і будова	17
3.2. Вплив господарських операцій на баланс	21
Тема 4. Рахунки бухгалтерського обліку та подвійний запис	26
4.1. Рахунки бухгалтерського обліку	26
4.2. Рахунки активні та пасивні	28
4.3. Подвійний запис на рахунках, їх суть та значення	31
Тема 5. Класифікація та план рахунків бухгалтерського обліку	37
5.1. Принципи класифікації рахунків	37
5.2. План рахунків бухгалтерського обліку	38
5.3. Класифікація рахунків за економічним змістом	39
5.4. Класифікація рахунків за призначенням та структурою	41

	Тема 6. Первинне спостереження, документація та інвентаризація	48
6.1.	Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку	48
6.2.	Інвентаризація активів та зобов'язань	49
	Тема 7. Форми бухгалтерського обліку	51
7.1.	Принципи застосування форм бухгалтерського обліку	51
7.2.	Меморіально-ордерна форма обліку	51
7.3.	Журнально-ордерна форма обліку	55
7.4.	Спрощені форми бухгалтерського обліку	57
7.5.	Автоматизована (комп'ютерна) форма обліку	58
	Тема 8. Облік господарських операцій	59
8.1.	Облік господарських операцій на синтетичних рахунках	59
8.2.	Аналітичні рахунки та їх значення	59
8.3.	Принципи складання оборотних відомостей	60
	Тема 9. Основи фінансової звітності	63
9.1.	Вимоги до фінансової звітності	63
9.2.	Якісні характеристики та принципи підготовки фінансової звітності	64
9.3.	Звітний період та подання фінансової звітності	65
	<i>Питання для самоперевірки</i>	66

РОЗДІЛ ДРУГИЙ

Фінансовий облік активів підприємств (частина перша)

	Тема 1. Основи побудови фінансового обліку на сільськогосподарських підприємствах	67
1.1.	Загальні положення побудови фінансового обліку	67
1.2.	Документування операцій і документообіг	69
1.3.	Облікова політика та форми бухгалтерського обліку	71
1.4.	Функції й структура обліково-фінансового апарату на сільськогосподарських підприємствах	75
1.5.	Основні напрями удосконалення фінансового обліку	78
	<i>Питання для самоперевірки</i>	80

	Тема 2. Облік грошових коштів	80
2.1.	Загальні положення	80
2.2.	Облік касових операцій	82
2.2.1.	Загальні положення	82
2.2.2.	Документування касових операцій	83
2.2.3.	Облік касових операцій	85
2.2.4.	Облік інших грошових коштів	87
2.3.	Облік коштів на рахунках в банках	88
2.3.1.	Загальні положення	88
2.3.2.	Документування господарських операцій на рахунках в банках	91
2.3.3.	Облік коштів на рахунках у банку	93
2.4.	Облік розрахунків	95
2.4.1.	Основи побудови обліку розрахункових операцій	95
2.4.2.	Форми безготівкових розрахунків	97
2.4.3.	Облік розрахунків у формі акредитивів	101
2.4.4.	Облік розрахунків чеками	105
2.4.5.	Облік розрахунків за допомогою векселів	106
	Типові бухгалтерські проводки при обліку грошових операцій в національній та іноземній валютах	107
	<i>Питання для самоперевірки</i>	110
	Тема 3. Облік короткострокових фінансових інвестицій	110
3.1.	Загальні положення	110
3.2.	Оцінка фінансових інвестицій	111
3.3.	Облік поточних фінансових інвестицій	113
	<i>Питання для самоперевірки</i>	115
	Тема 4. Облік довгострокових фінансових інвестицій	116
4.1.	Загальні положення	116
4.2.	Облік довгострокових фінансових інвестицій та їх придбання	116
4.3.	Оцінка і облік фінансових інвестицій на дату балансу	120
4.4.	Облік довгострокових фінансових інвестицій за методом участі в капіталі	121
4.5.	Облік фінансових інвестицій в асоційовані й дочірні підприємства	123

4.6.	Облік фінансових інвестицій для провадження спільної діяльності	125
4.7.	Облік фінансових інвестицій, які утримуються до їх погашення (облігації)	127
	Типові бухгалтерські проводки при відображенні в обліку фінансових інвестицій	128
	<i>Питання для самоперевірки</i>	129
	Тема 5. Облік дебіторської заборгованості	130
5.1.	Загальні положення	130
5.2.	Облік розрахунків з покупцями та замовниками	132
5.2.1.	Загальні положення	132
5.2.2.	Порядок оформлення розрахунків з покупцями і замовниками	135
5.2.3.	Дебіторська заборгованість і терміни позовної давності	139
5.3.	Облік розрахунків з різними дебіторами	140
5.3.1.	Загальні положення	140
5.3.2.	Розрахунки за виданими авансами	141
5.3.3.	Облік розрахунків з підзвітними особами	142
5.3.4.	Облік розрахунків за нарахованими доходами	145
5.3.5.	Облік розрахунків за претензіями	146
5.3.6.	Облік розрахунків з відшкодування заподіяних збитків	148
5.3.7.	Облік розрахунків з іншими дебіторами	151
5.4.	Облік резервів сумнівних боргів	152
5.4.1.	Загальні положення	152
5.4.2.	Порядок формування резерву сумнівних боргів	154
5.4.3.	Облік резерву сумнівних боргів	157
	Типові бухгалтерські проводки з обліку дебіторської заборгованості	159
	<i>Питання для самоперевірки</i>	161
	Тема 6. Облік основних засобів	162
6.1.	Загальні положення	162
6.2.	Класифікація основних засобів	164
6.3.	Оцінка основних засобів	166
6.4.	Організація обліку основних засобів	168
6.5.	Облік надходження основних засобів	173
6.6.	Облік переоцінки й індексації основних засобів	176

6.7.	Облік ремонтів і витрат, пов'язаних з експлуатацією та поліпшенням основних засобів	178
6.8.	Облік вибуття основних засобів	180
6.9.	Облік орендних (лізингових) операцій	183
6.9.1.	Загальні положення	183
6.9.2.	Класифікація видів оренди	184
6.9.3.	Облік фінансової оренди у орендаря	186
6.9.4.	Облік фінансової оренди у орендодавця	187
6.9.5.	Облік операційної оренди у орендаря та орендодавця	188
6.10.	Порядок нарахування зносу (амортизації) необоротних активів	190
6.10.1.	Загальні положення	190
6.10.2.	Методи нарахування амортизації	191
6.10.3.	Облік зносу (амортизації)	199
6.11.	Інвентаризація основних засобів	201
6.12.	Облік капітальних інвестицій	205
	<i>Питання для самоперевірки</i>	208
	Тема 7. Облік інших необоротних матеріальних активів	208
	<i>Питання для самоперевірки</i>	210
	Тема 8. Облік нематеріальних активів	210
8.1.	Загальні положення	210
8.2.	Особливості обліку нематеріальних активів	212
8.3.	Порядок нарахування зносу (амортизації) нематеріальних активів	215
	<i>Питання для самоперевірки</i>	217
	Типові бухгалтерські проводки з обліку основних засобів і нематеріальних активів на підприємствах	217
	Тема 9. Облік запасів	222
9.1.	Загальні положення	222
9.2.	Оцінка запасів	224
9.3.	Облік виробничих запасів	227
9.3.1.	Виробничі запаси та їх класифікація	227
9.3.2.	Облік надходження товарно-матеріальних цінностей	230
9.3.3.	Облік руху виробничих запасів на складі та в бухгалтерії	232

9.3.4.	Інвентаризація виробничих запасів	236
9.2.	Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі	239
9.2.1.	Загальні положення	239
9.2.2.	Документування та облік наявності та руху тварин на фермі	240
9.2.3.	Порядок визначення приросту тварин і його оцінка	242
9.2.4.	Аналітичний і синтетичний облік тварин на вирощуванні та відгодівлі	244
9.3.	Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів	250
	Типові бухгалтерські проводки з обліку запасів	252
	<i>Питання для самоперевірки</i>	253
	Тема 10. Облік виробництва	254
10.1.	Класифікація витрат на виробництво сільськогосподарської продукції	254
10.2.	Витрати, які не включаються до собівартості сільськогосподарської продукції (робіт, послуг)	256
10.3.	Облік витрат на виробництво сільськогосподарської продукції	258
10.3.1.	Загальні положення	258
10.3.2.	Облік витрат і виходу продукції рослинництва	259
10.3.3.	Облік витрат і виходу продукції тваринництва	265
10.4.	Облік витрат і виходу продукції промислових виробництв	267
10.5.	Облік послуг допоміжних виробництв та витрат машинно-тракторного парку	268
10.6.	Облік робіт і послуг обслуговуючих виробництв і господарств	270
10.7.	Облік браку у сільськогосподарському виробництві	271
10.8.	Облік готової продукції сільськогосподарського виробництва	272
10.9.	Облік напівфабрикатів у сільськогосподарських підприємствах	277
	Типові бухгалтерські проводки з обліку процесу виробництва продукції, робіт і послуг	278
	<i>Питання для самоперевірки</i>	281

РОЗДІЛ ТРЕТІЙ
Фінансовий облік капіталу і зобов'язань
(частина друга)

	Тема 1. Облік зобов'язань за розрахунками з постачальниками	282
1.1.	Принципи формування зобов'язань та їх класифікація	282
1.2.	Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками	284
1.3.	Порядок визначення позовної давності при здійсненні розрахунків	287
	Типові бухгалтерські проводки з обліку розрахунків з постачальниками	288
	<i>Питання для самоперевірки</i>	290
	Тема 2. Облік короткострокових зобов'язань	290
2.1.	Загальні положення	290
2.2.	Облік короткострокових зобов'язань	291
2.3.	Облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями	294
2.4.	Облік короткострокових векселів виданих	295
	Типові бухгалтерські проводки з обліку розрахунків за короткостроковим зобов'язанням	296
	<i>Питання для самоперевірки</i>	298
	Тема 3. Облік розрахунків з оплати праці	298
3.1.	Завдання обліку праці та заробітної плати	298
3.2.	Класифікація персоналу підприємства	300
3.3.	Тарифна система та її елементи	303
3.4.	Форми та системи оплати праці	304
3.5.	Облік особового складу	307
3.6.	Документування витрат праці та її оплати	309
3.7.	Порядок нарахування оплати праці та інших доплат	313
3.8.	Порядок обчислення середньої заробітної плати та її застосування	318
3.9.	Порядок нарахування оплати чергової і додаткової відпусток	321
3.10.	Порядок розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності	322
3.11.	Види утримань із заробітної плати	324

9.3.4.	Інвентаризація виробничих запасів	236
9.2.	Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі	239
9.2.1.	Загальні положення	239
9.2.2.	Документування та облік наявності та руху тварин на фермі	240
9.2.3.	Порядок визначення приросту тварин і його оцінка	242
9.2.4.	Аналітичний і синтетичний облік тварин на вирощуванні та відгодівлі	244
9.3.	Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів	250
	Типові бухгалтерські проводки з обліку запасів	252
	<i>Питання для самоперевірки</i>	253
	Тема 10. Облік виробництва	254
10.1.	Класифікація витрат на виробництво сільськогосподарської продукції	254
10.2.	Витрати, які не включаються до собівартості сільськогосподарської продукції (робіт, послуг)	256
10.3.	Облік витрат на виробництво сільськогосподарської продукції	258
10.3.1.	Загальні положення	258
10.3.2.	Облік витрат і виходу продукції рослинництва	259
10.3.3.	Облік витрат і виходу продукції тваринництва	265
10.4.	Облік витрат і виходу продукції промислових виробництв	267
10.5.	Облік послуг допоміжних виробництв та витрат машинно-тракторного парку	268
10.6.	Облік робіт і послуг обслуговуючих виробництв і господарств	270
10.7.	Облік браку у сільськогосподарському виробництві	271
10.8.	Облік готової продукції сільськогосподарського виробництва	272
10.9.	Облік напівфабрикатів у сільськогосподарських підприємствах	277
	Типові бухгалтерські проводки з обліку процесу виробництва продукції, робіт і послуг	278
	<i>Питання для самоперевірки</i>	281

РОЗДІЛ ТРЕТІЙ
Фінансовий облік капіталу і зобов'язань
(частина друга)

	Тема 1. Облік зобов'язань за розрахунками з постачальниками	282
1.1.	Принципи формування зобов'язань та їх класифікація	282
1.2.	Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками	284
1.3.	Порядок визначення позовної давності при здійсненні розрахунків	287
	Типові бухгалтерські проводки з обліку розрахунків з постачальниками	288
	<i>Питання для самоперевірки</i>	290
	Тема 2. Облік короткострокових зобов'язань	290
2.1.	Загальні положення	290
2.2.	Облік короткострокових зобов'язань	291
2.3.	Облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями	294
2.4.	Облік короткострокових векселів виданих	295
	Типові бухгалтерські проводки з обліку розрахунків за короткостроковим зобов'язанням	296
	<i>Питання для самоперевірки</i>	298
	Тема 3. Облік розрахунків з оплати праці	298
3.1.	Завдання обліку праці та заробітної плати	298
3.2.	Класифікація персоналу підприємства	300
3.3.	Тарифна система та її елементи	303
3.4.	Форми та системи оплати праці	304
3.5.	Облік особового складу	307
3.6.	Документування витрат праці та її оплати	309
3.7.	Порядок нарахування оплати праці та інших доплат	313
3.8.	Порядок обчислення середньої заробітної плати та її застосування	318
3.9.	Порядок нарахування оплати чергової і додаткової відпусток	321
3.10.	Порядок розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності	322
3.11.	Види утримань із заробітної плати	324

3.12.	Порядок оформлення розрахунків з виплати заробітної плати	330
3.13.	Розподіл витрат з оплати праці	333
3.14.	Аналітичний та синтетичний облік оплати праці	335
	Типові бухгалтерські проводки з обліку розрахунків з оплати праці	341
	<i>Питання для самоперевірки</i>	342
Тема 4. Облік розрахунків з бюджетом та за страхуванням		343
4.1	Облік розрахунків з бюджетом	343
4.1.1.	Загальні положення	343
4.1.2.	Облік фіксованого сільськогосподарського податку	345
4.1.3.	Облік податку з прибутку	347
4.1.4.	Облік податку на додану вартість	349
4.1.5.	Облік податку з доходів фізичних осіб	358
4.2.	Розрахунки за страхуванням	361
4.2.1.	Загальні положення	361
4.2.2.	Порядок розрахунків з обов'язкового державного пенсійного страхування	362
4.2.3.	Облік нарахування й витрат коштів з обов'язкового державного страхування	365
4.2.4.	Облік розрахунків з соціального страхування на випадок безробіття	367
4.2.5.	Облік внесків зі страхування від нещасного випадку	369
4.2.6.	Облік розрахунків за індивідуальним і майновим страхуванням	371
	Типові бухгалтерські проводки з обліку нарахування й сплати податків, внесків та обов'язкових платежів	372
	<i>Питання для самоперевірки</i>	374
Тема 5. Облік зобов'язань за довгостроковим позиками та вексями		375
5.1.	Облік довгострокових позик	375
5.2.	Облік довгострокових виданих векселів	377
	Типові бухгалтерські проводки з обліку розрахунків за довгостроковими позиками та вексями	379
	<i>Питання для самоперевірки</i>	380

	Тема 6. Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями та з фінансової оренди	380
6.1.	Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями	380
6.2.	Облік довгострокових зобов'язань з оренди	382
	Типові бухгалтерські проводки з обліку випуску і продажу облігацій, а також з орендою майна	387
	<i>Питання для самоперевірки</i>	388
	Тема 7. Облік доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства	388
7.1.	Загальні положення	388
7.2.	Облік доходів та результатів діяльності	392
7.3.	Облік собівартості реалізованої продукції, робіт та послуг	397
7.4.	Склад і облік фінансових результатів, пов'язаних з реалізацією	399
7.5.	Склад і облік позареалізаційних фінансових результатів	400
	Типові бухгалтерські проводки з обліку доходів, витрат і фінансових результатів	402
	<i>Питання для самоперевірки</i>	403
	Тема 8. Облік формування і змін статутного капіталу	404
8.1.	Загальні положення	404
8.2.	Облік статутного капіталу	406
8.3.	Облік додаткового капіталу	408
	Типові бухгалтерські проводки з обліку змін в статутному та додатковому капіталах	410
	<i>Питання для самоперевірки</i>	411
	Тема 9. Облік резервного, вилученого, неоплаченого капіталу та нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)	411
9.1.	Загальні положення	411
9.2.	Облік резервів майбутніх витрат і платежів	413
9.3.	Облік вилученого і неоплаченого капіталу	415
9.4.	Облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків)	416
	Типові бухгалтерські проводки з обліку резервного, вилученого, неоплаченого капіталу та нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)	419
	<i>Питання для самоперевірки</i>	420

РОЗДІЛ ЧЕТВЕРТИЙ

Управлінський облік

	Тема 1. Мета, зміст та організація управлінського обліку	421
1.1.	Загальні положення	421
1.2.	Організація управлінського обліку в сільсько-господарських підприємствах	423
1.3.	Принципи та функції управлінського обліку	424
1.4.	Порядок ведення управлінського обліку на рахунках бухгалтерського обліку	427
1.5.	Функції бухгалтерів-аналітиків та їх роль для прийняття управлінських рішень	428
	<i>Питання для самоперевірки</i>	429
	Тема 2. Класифікація і поведінка витрат	430
2.1.	Класифікація витрат в управлінському обліку	430
2.2.	Методи визначення поведінки витрат	435
	<i>Питання для самоперевірки</i>	436
	Тема 3. Система обліку і калькулювання за повними витратами	436
	<i>Питання для самоперевірки</i>	440
	Тема 4. Система обліку і калькулювання за змінними витратами	440
4.1.	Загальні положення	
4.2.	Особливості визначення собівартості продукції сільськогосподарського виробництва	444
	<i>Питання для самоперевірки</i>	452
	Тема 5. Система обліку і калькулювання за нормованими витратами	452
	<i>Питання для самоперевірки</i>	455
	Тема 6. Аналіз взаємозв'язку витрат, доходів та результатів діяльності підприємства	455
6.1.	Аналіз об'єктів та завдання управління витратами	455
6.2.	Управлінський облік доходів та фінансових результатів	459
	<i>Питання для самоперевірки</i>	462

	Тема 7. Аналіз релевантності інформації для прийняття управлінських рішень	462
	<i>Питання для самоперевірки</i>	468
	Тема 8. Бюджетування і контроль	468
8.1.	Зв'язок бухгалтерського обліку з бюджетуванням	468
8.2.	Бюджетування як інструмент контролінгу	471
	<i>Питання для самоперевірки</i>	473
	Тема 9. Облік і контроль за центрами відповідальності	473
	<i>Питання для самоперевірки</i>	476
	Зміст	477