

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НА СІЛЬСЬКО- ГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ



•ВИЩА ОСВІТА•

Міністерство аграрної політики України

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НА СІЛЬСЬКО- ГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

За редакцією професора М.Ф. Огійчука

**Видання друге,
перероблене і доповнене**

Затверджено
Міністерством аграрної політики України
як підручник для підготовки фахівців
економічних спеціальностей
в аграрних вищих навчальних закладах
I-IV рівнів акредитації

Київ
“Вища освіта”
2003

УДК 631.162 (075.8)

ББК 65.052.21я73

Б 94

Гриф надано Міністерством аграрної
політики України (лист № 18-2-1-13/247
від 24.03. 03 р.)

Авторський колектив: професор **М.Ф. Огійчук**, професор **В.Я. Плаксієнко**, доцент **Л.Г. Панченко**, доцент **Л.О. Сколотій**, доцент **М.І. Беленкова**, доцент **Т.П. Шев'якова**, доцент **В.Г. Шандурська**, ст. викладач **О.Г. Авілкова**, начальник управління організації і методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності Мінагрополітики України **Л.І. Лавриненко**

Рецензенти: професор кафедри бухгалтерського обліку Національного аграрного університету, доктор економічних наук **Л.К. Сук**; провідний науковий співробітник Інституту аграрної економіки УААН, кандидат економічних наук **В.Б. Моссаковський**; викладач-методист Ірпінського економічного коледжу НАУ **Л.П. Павлик**

Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. — 2-ге вид., перероб. і допов. / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, Л.Г. Панченко та ін.; За ред. проф. М.Ф. Огійчука. — К.: Вища освіта, 2003. — 800 с.: іл.
ISBN 966-8081-05-6

Висвітлено організацію бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського обліку на сільськогосподарських підприємствах за новим Планом рахунків, затвердженим Міністерством фінансів України на засадах міжнародних і національних стандартів. На базі нових методичних концепцій викладено організацію обліку грошових коштів, цінних паперів, векселів, розрахунків з дебіторами та кредиторами, запасів, зобов'язань, власного капіталу, виробництва, доходів і результатів діяльності, складання фінансової звітності.

Для підготовки фахівців економічних спеціальностей в аграрних вищих навчальних закладах I-IV рівнів акредитації і слухачів післядипломної освіти. Може бути використаний фахівцями з бухгалтерського обліку, викладачами вищих навчальних закладів.

ББК 65.052.21я73

ISBN 966-8081-05-6

© М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко,
Л.Г. Панченко та ін., 2003

75-річчю

економічного факультету
Харківського національного
аграрного університету
ім. В.В. Докучаєва
присвячується

ПЕРЕДМОВА

Історичною подією для нашої держави стало прийняття Верховною Радою України 28 червня 1996 р. Конституції України, стаття 1 якої констатує: «Україна є суверенна і незалежна, демократична, соціальна, правова держава». Ст. 3 Конституції України визначає: «Людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визначаються в Україні найвищою соціальною цінністю». Виключно Законами України встановлюються:

- Державний бюджет і бюджетна система України;
- Система оподаткування, податки і збори;
- Засади створення і функціонування фінансового, грошового, кредитного та інвестиційного ринків;
- Статус національних та іноземних валют на території України;
- Порядок випуску та обігу державних цінних паперів, їх види і типи.

Ця законодавча вимога є основоположною при реформуванні національного бухгалтерського обліку, який відіграє важливу роль у здійсненні заходів щодо переходу до ринкових відносин. Система бухгалтерського обліку в Україні має ввібрати в себе кращі традиції і правила застосування світової практики ведення та організації бухгалтерського обліку, зберігаючи при цьому його національні особливості.

Указ Президента України «Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики» передбачає інтеграцію України у світові економічні відноси-

ни та перебудову системи економічної інформації відповідно до міжнародних стандартів.

Головним чинником методології організації бухгалтерського обліку і складання звітності повинно бути відображення економічного стану підприємства, що особливо важливо в умовах ринку.

Перехід України на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку потребує відповідних змін у діючій в нашій країні системі бухгалтерського обліку.

Основи нової системи бухгалтерського обліку закладено в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», прийнятому 16.07.1999 р., та конкретизовано у відповідних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Важливим інструментом реалізації міжнародних принципів і методів бухгалтерського обліку є новий План рахунків, розроблений на виконання Програми реформування бухгалтерського обліку, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. № 1706.

Головною метою Плану рахунків є створення системи інформації, потрібної для контролю за діяльністю підприємства, прийняття управлінських рішень та складання фінансової звітності на основі принципово нової системи бухгалтерського обліку, що відповідає умовам ринкових відносин. За Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» до національної теорії і практики бухгалтерського обліку вводиться нова термінологія і відповідно до вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку уточнюється зміст давно вживаних термінів, точне тлумачення яких має вирішальне значення для правильного ведення обліку і складання звітності.

Доцільність створення цього підручника визначається роллю бухгалтерського обліку в управлінні господарством і необхідністю точного відображення в системі обліку і звітності результатів фінансової діяльності підприємства, його виробничого та соціального розвитку, фінансового та майнового становища, дотримання договірної, фінансової, податкової і звітної дисципліни, рівня забезпеченості обіговими коштами і джерелами фінансування капітальних вкладень для своєчасного виконання покладених на підприємство зобов'язань і його необхідного розвитку.

Ці якості бухгалтерського обліку Україна як незалежна держава у певній мірі успадкувала від колишнього Радянського Союзу, за роки існування якого було створено суттєвий науковий та практичний потенціал у галузі обліку витрат, калькулювання собівартості продукції, нормування затрат для внутрішнього ко-

нтролю. Ці надбання слід зберігати, вміло використовувати в сучасних умовах реформування виробництва. Водночас на сучасному етапі, коли держава перестала бути єдиним монопольним «підприємцем» і втратила можливість привласнювати основну масу додаткового продукту, методологія бухгалтерського обліку повинна зазнати принципових змін.

Потрібно також враховувати, що в сучасних умовах господарювання інтереси держави сконцентровані в податковому секторі, оскільки саме податки є основною формою надходження грошових коштів до державного бюджету.

Важливо усвідомити, що податкова система буде ефективно «працювати» лише за умови, коли вона відповідатиме рівню розвитку виробництва і не буде гальмом його ефективного функціонування.

Саме нестабільність у виробництві зумовлює нестабільність та недосконалість податкового законодавства. У свою чергу значна динаміка внесення змін та доповнень до прийнятих документів, недостатнє забезпечення інформацією про зміни в системі оподаткування призводить до ускладнень в організації бухгалтерського обліку.

Поява приватних власників і посилення процесів роздержавлення зумовили дію протилежних інтересів, внаслідок чого власник прагне якомога менше платити податків, а держава — якомога більше їх стягнути. Результати такого протистояння впливають і впливатимуть на методологію бухгалтерського обліку.

Однозначним є те, що держава не в змозі утримувати створену за багато років інфраструктуру бухгалтерського обліку. Проте повна ліквідація бухгалтерського обліку і його інфраструктури буде згубною для системи господарювання. Вже нині сотні тисяч нових підприємств внаслідок звуження інформаційно-правового поля опинилися в складній ситуації. Створення нової організаційної структури бухгалтерського обліку потребує інформаційної допомоги. Організація цієї допомоги вимагає наукового підходу, який повинен визначити суттєві напрями та шляхи зміни структури бухгалтерського обліку відповідно до змін класу власників і користувачів інформацією. Йдеться про посилення контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищення аналітичності та оперативності облікової інформації, своєчасне забезпечення необхідною інформацією всіх рівнів управління підприємством для прийняття оптимальних управлінських рішень. Окрім того, в ринкових умовах діє велика кількість зовнішніх користувачів,

яким потрібна відповідна та точна інформація про підприємство та його фінансовий стан.

На сучасному етапі вже визначилося коло користувачів бухгалтерської інформації, але не досить чітко визначилися пріоритети, значущість та обсяг бухгалтерської інформації, який має бути наданий тому чи іншому користувачеві. Орган управління галуззю сільського господарства та його органи на місцях (обласні та районні управління сільського господарства) претендують на володіння повним обсягом відповідної інформації; акціонери та члени сільськогосподарських підприємств — на всю фінансову інформацію; комерційні партнери — на інформацію щодо платоспроможності підприємства; кредитори — на інформацію щодо платоспроможності та ефективності підприємства; податкові служби — на всю фінансову інформацію; статистичні органи — на інформацію про підприємницьку діяльність. Підприємства як об'єкти підприємницької діяльності в багатьох випадках не зацікавлені в прозорості звітності. Часто керівники підприємств і працівники бухгалтерії докладають чимало зусиль для створення самою конструкцією балансу та іншої звітності можливостей для фінансових комбінацій, для зменшення у звітності реального обсягу прибутку з метою послаблення податкового тиску у межах чинного законодавства.

Виходячи із зазначених обставин слід вважати, що суб'єктами реформ у системі бухгалтерського обліку є: держава, яка повинна забезпечити умови для розвитку ринково-орієнтованої економіки на макроекономічному рівні; новий клас власників, який прагне створення для себе необхідних умов на мікрорівні для ефективного здійснення підприємницької діяльності; наукові та практичні працівники в галузі бухгалтерського обліку, які узагальнюють прогресивні розробки вітчизняної та зарубіжної практики, розробляють на цій основі нові прогресивні методи бухгалтерського обліку і втілюють їх у виробництво.

Важливою умовою успішного створення раціональної методології бухгалтерського обліку, яка б відповідала національним інтересам держави, є врахування національних умов господарювання, чинників його досягнень у минулому, змін в економічному і соціальному житті, глибоке вивчення зарубіжного досвіду і використання багатьох фундаментальних положень, прийнятих у розвинених країнах з ринковою економікою.

В цьому зв'язку особливого значення набувають теоретичні дослідження побудови системи обліку підприємницької діяльності за різних форм власності і різних форм господарювання, на

базі чого повинні розроблятися прикладні питання бухгалтерського обліку та контролю.

Проблеми бухгалтерського обліку підприємницької діяльності за різних форм власності та різних форм господарювання вивчені недостатньо, хоча їм приділяється багато уваги в економічній літературі і повсякденній роботі міністерств і відомств нашої держави.

Дослідженням різних аспектів бухгалтерського обліку присвячені роботи виданих вітчизняних економістів І.О. Белебехи, М.Т. Білухи, О.С. Бородіна, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, А.М. Герасимовича, П.І. Гайдуцького, М.Я. Дем'яненка, Т.Г. Кірейцева, М.В. Кружального, Ю.Я. Літвіна, В.Г. Лінника, В.Б. Моссаковського, Л.К. Сука, П.Т. Саблука, В.В. Сопка, Л.С. Шатківської, В.Я. Плаксієнка та ін.

Важливий внесок у вирішення питань удосконалення системи бухгалтерського обліку зробили співробітники кафедри бухгалтерського обліку Харківського національного аграрного університету. За їх участю підготовлено і надруковано навчальні посібники з цієї тематики. Серед них: О.Ф. Галкіна, М.Ф. Огійчука, Г.І. Войчука «Теорія бухгалтерського обліку» (два видання), М.Ф. Огійчука, Г.І. Войчука «Бухгалтерський облік в сільськогосподарському виробництві», М.Ф. Огійчука, Л.Г. Панченко, П.А. Щербакова «Автоматизована система бухгалтерського обліку», М.Ф. Огійчука, Л.Г. Панченко, Л.О. Сколотій «Бухгалтерський облік підприємницької діяльності в Україні», М.Ф. Огійчука, Л.Г. Панченко, Л.О. Сколотій «План рахунків і сучасні форми бухгалтерського обліку в Україні» та ін.

Ці видання мали значний вплив на розвиток діючої системи бухгалтерського обліку підприємницької діяльності, кваліфікацію витрат, принципи і методи калькулювання собівартості продукції, обліку витрат за центрами відповідальності. Проте зміна умов організації та функціонування підприємницької діяльності вимагають розробки нових підходів до рішення облікових проблем. Особливо це стосується сільськогосподарських підприємств, де до бухгалтерського обліку висуваються специфічні вимоги: він повинен бути працемістким, зрозумілим, підданим швидкому опануванню і водночас таким, що відбивав би фінансові результати господарської діяльності відповідно до вимог системи оподаткування, чинної в Україні. Потрібно розробити єдині моделі форм бухгалтерського обліку, розраховані на обробку інформації вручну та на персональних комп'ютерах, тобто надати сільськогосподарським товаровиробникам реєстри синтетичного та аналітичного обліку й алгоритм їх ведення. Алгоритм

ведення бухгалтерських реєстрів повинні відповідати чинному законодавству України. Недостатня теоретична обґрунтованість цих питань, а також гостра потреба в їх найшвидшому практичному вирішенні визначають основні напрями досліджень щодо удосконалення бухгалтерського обліку.

Метою цього підручника є відображення методологічних і організаційних основ системи бухгалтерського обліку підприємницької діяльності сільськогосподарських формувань і надання їм конкретних пропозицій щодо вдосконалення системи бухгалтерського обліку та контролю на базі прогресивних форм і методів їх здійснення.

Друге видання підручника перероблено і доповнено відповідно до нових нормативних документів та чинного законодавства України, що регламентують методологію бухгалтерського обліку. Враховані також чисельні побажання студентів, викладачів та фахівців з бухгалтерського обліку.

Друге видання підручника написали: *М.Ф. Огійчук* — передмову, розділи 1, 10, 13, 14; *М.Ф. Огійчук* та *В.Я. Плаксієнко* спільно — розділ 11; *М.Ф. Огійчук* та *Л.Г. Панченко* спільно — розділи 2, 3; *М.Ф. Огійчук* та *Л.О. Сколотій* спільно — розділи 4, 5; *Л.Г. Панченко* — розділи 7, 16; *Л.О. Сколотій* — розділи 8, 12; *В.Г. Шандурська* — розділ 9; *О.Г. Авілкова* та *Л.І. Лавриненко* спільно — розділ 15; *Л.А. Беляєва* та *Т.П. Шев'якова* спільно — розділ 6; *М.І. Беленкова*, *Л.І. Лавриненко*, *Л.Г. Панченко* спільно — розділи 17, 18.

Авторський колектив висловлює щирю подяку за надану допомогу в підготовці підручника директору Науково-методичного центру аграрної освіти Міністерства аграрної політики України Т.Д. Іщенко, ректору Харківського національного аграрного університету ім. В.В. Докучаєва професору М.Д. Євтушенку, академіку УААН М.Я. Дем'яненку, зав. кафедри бухгалтерського обліку Київського національного економічного університету доктору економічних наук, професору В.Г. Ліннику та рецензентам: доктору економічних наук, професору Національного аграрного університету Л.К. Суку, кандидату економічних наук, провідному науковому співробітнику ІАЕ УААН В.Б. Моссаковському, викладачу-методисту Ірпінського економічного коледжу НАУ Л.П. Павлик.

Ми сподіваємося на тривалу співпрацю зі студентами, аспірантами, викладачами та фахівцями з бухгалтерського обліку, які знайомі з нашим підручником попереднього видання, готові до сприйняття конструктивних пропозицій щодо вдосконалення його структури і змісту.



Розділ 1

ЗАВДАННЯ ТА ЄДИНІ ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

1.1. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах — складова частина системи бухгалтерського обліку в Україні

В умовах ринкової економіки значну роль відіграє бухгалтерський облік, без знання якого неможливо ефективно керувати підприємствами.

Сільськогосподарські підприємства є суб'єктами підприємницької діяльності. Їхні види визначаються за формами власності і формами господарювання. Функціонування сільськогосподарських підприємств різних форм власності регламентується Конституцією України, Земельним кодексом України, а також Законами України: «Про власність», «Про форми власності на землю», «Про підприємництво», «Про колективне сільськогосподарське підприємство», «Про підприємства в Україні», «Про господарські товариства», «Про сільськогосподарську кооперацію», «Про внесення змін і доповнень до Закону України», «Про селянське (фермерське) господарство», «Про пріоритетність соціального розвитку села та агропромислового комплексу в народному господарстві». Важливу роль у реформуванні сільськогосподарських підприємств відіграють Укази Президента України «Про невідкладні заходи, щодо прискорення земельної реформи в сфері сільськогосподарського виробництва» і «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектору економіки» від 3 грудня 1999 р. № 1529/99.

Згідно із законодавством на підприємствах бухгалтерський облік здійснюється на приватних (приватно-орендних), в сільськогосподарських кооперативах, господарських товариствах, селянських (фермерських) господарствах.

Кооперативи за цілями, завданнями та характером діяльності поділяються на виробничі та обслуговуючі. **Виробничі кооперативи** здійснюють господарську діяльність на засадах підприємництва з метою одержання доходів. **Обслуговуючі кооперативи** створюються для надання комплексу послуг, пов'язаних з виробництвом, переробкою, збутом продукції рослинництва, тваринництва, лісництва та рибництва. Для здійснення господарської та іншої діяльності кооператив за рахунок вступних внесків його членів та майна кооперативу формує пайовий капітал. Розміри пайових внесків до кооперативу встановлюються в рівних частинах або пропорційно очікуваній участі члена кооперативу в його господарській діяльності. Земля кооперативу складається із земельних ділянок, наданих кооперативу в користування або придбаних ним у власність. У разі виходу з кооперативу фізична чи юридична особа має право на одержання свого майнового паю натурою, грошми або цінними паперами відповідно до їхньої вартості на момент виходу, а земельної ділянки — в натурі (на місцевості).

Господарські товариства поділяються на акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою відповідальністю, повні товариства, командитні товариства.

Товариство є власником майна, переданого йому засновниками і учасниками у власність, а також продукції, виробленої товариством у результаті господарської діяльності і одержаних доходів.

Акціонерним визнається товариство, яке має статутний капітал, поділений на визначену кількість акцій рівної номінальної вартості, і яке несе відповідальність за своїми зобов'язаннями тільки майном товариства. Акціонери відповідають за зобов'язання товариства виключно у межах належних їм акцій. Загальна номінальна вартість випущених акцій складає статутний капітал акціонерного товариства, який не може бути менший за суму, еквівалентну 1250 мінімальним заробітним платам на момент створення акціонерного товариства.

Товариством з обмеженою відповідальністю визнається товариство, що має статутний капітал, поділений на частки, розмір яких визначається установчими документами. Учасники такого товариства несуть відповідальність виключно у межах їхніх вкладів.

Товариством з додатковою відповідальністю визнається товариство, статутний капітал якого поділено на частки, роз-

міри яких визначені установчими документами товариства. Учасники такого товариства відповідають за його борги у межах своїх внесків до статутного капіталу, а у разі недостатності цих сум — додатково належним їм майном в однаковому для всіх учасників кратному розмірі до внеску кожного учасника.

Повним визнається товариство, усі учасники якого займаються спільною підприємницькою діяльністю і несуть солідарну відповідальність за зобов'язаннями товариства усім своїм майном.

Командитним товариством визнається товариство, в якому разом з одним або більше учасників, які здійснюють від імені товариства підприємницьку діяльність і несуть відповідальність за зобов'язаннями товариства всім своїм майном, бере участь один або більше учасників, відповідальність яких обмежується внеском у майні товариства.

Селянські (фермерські) господарства є формою підприємництва, спрямованою на виробництво товарної сільськогосподарської продукції, її переробку та реалізацію. В сільському господарстві їхня кількість постійно збільшується.

Членами селянського (фермерського) господарства можуть бути подружжя, їхні батьки, діти, які досягли 16-річного віку та інші родичі. Членами селянського (фермерського) господарства не можуть бути особи, втім числі родичі, які працюють в ньому за трудовим договором.

Головою селянського (фермерського) господарства є його засновник або особа, яка є його правонаступником.

Голова і члени селянського (фермерського) господарства не можуть постійно працювати на інших підприємствах, в установах та організаціях.

У власності осіб, які ведуть селянське (фермерське) господарство, може перебувати майно споживчого та виробничого призначення для ведення селянського (фермерського) господарства і заняття підсобними промислами. Майно цих осіб належить їм на праві спільної власності, якщо інше не передбачено угодою між ними.

У сільському господарстві ще збереглася певна кількість державних сільськогосподарських підприємств, заснованих на державній власності.

Всі сільськогосподарські підприємства незалежно від організаційно-правових форм і форм власності зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність у відповідні органи з наданням повної неупередженої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства.

Питання організації бухгалтерського обліку на сільськогосподарському підприємстві належать до компетенції власника. Власник несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності впродовж встановленого терміну.

1.2. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку з іншими економічними дисциплінами

Освітньо-професійна програма вищої освіти має за мету сприяння всебічному розвитку людини як особистості та найвищої цінності суспільства, збагаченню інтелектуального потенціалу народу, надання студентам можливості вільного вибору рівня і напрямку освіти, посилення глибини та фундаментальності знань, інтеграцію України у світову систему освіти.

Вища економічна освіта забезпечується вивченням збалансованої системи спеціально відібраних гуманітарних та соціально-економічних, фундаментальних і професійно орієнтованих навчальних дисциплін.

Блок гуманітарних та соціально-економічних дисциплін об'єднує предмети гуманітарного напрямку, спрямовані на опанування основ науки про людину, суспільство, світову культуру, формування суспільної свідомості, світогляду високоосвіченої людини.

Блок фундаментальних і професійно орієнтованих дисциплін забезпечує базові економічні знання та закладає основи професійної освіти. До цього блоку належать дисципліни: політична економія, макроекономіка, мікроекономіка, історія економічних учень, економічна історія, математика для економістів, статистика, інформатика та комп'ютерна техніка, менеджмент, маркетинг, страхування, інвестування, економіка праці, міжнародна економіка, господарське законодавство, державне регулювання економіки, фінанси, економічний аналіз та ін.

Вивчення цих дисциплін створює базу для подальшого вивчення спеціальних економічних дисциплін за фаховим спрямуванням «Облік і аудит», до яких належить: аудит, фінансовий менеджмент, теорія бухгалтерського обліку, бухгалтерський облік у галузях господарства, контроль і ревізія, інформаційні системи і технології обліку, облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності, фінансовий та управлінський облік, облік у зарубіжних країнах, організація обліку на підприємствах малого бізнесу. Опанування блоку дисциплін «Облік і аудит» дає можливість

фахівцям швидше адаптуватись у сфері конкретної діяльності на виробництві, ефективніше реалізувати свої знання і творчі здібності. Посади, які може обіймати фахівець з економіки і підприємництва, визначені «Довідником тимчасових тарифно-кваліфікаційних характеристик посад спеціалістів, службовців та професійних працівників для всіх бюджетних установ та організацій», перелік яких затверджено Наказом Мінпраці № 73 від 30.09.1993 р. Це зокрема: економіст з планування, економіст з праці, економіст з фінансової роботи, бухгалтер, бухгалтер-ревізор та ін.

Бухгалтерський облік забезпечує отримання і опрацювання потрібної інформації на підставі безперервного документального відображення фактів господарської діяльності підприємства і є функцією управління. До функцій систем управління належать також планування, організація фінансів, визначення податків, контроль та економічний аналіз, маркетинг, які повинні діяти у взаємозв'язку.

В процесі управління сільськогосподарським виробництвом зазначені функції пов'язані між собою досить міцно, в деяких випадках розмежувати їх практично неможливо і немає в цьому потреби, оскільки економічний механізм повинен діяти як єдине ціле. Внаслідок інтеграції управлінських функцій бухгалтерія та плановий відділ втрачають функціональні ознаки поділу праці та стають багатофункціональними підрозділами. За цих умов фахівцеві стануть у пригоді знання з вищезазначених дисциплін для організації ефективного обліку, контролю та аналізу наявності і руху засобів виробництва, самого виробництва, реалізації виробленої продукції, оподаткування та інших сфер діяльності підприємства.

1.3. Завдання бухгалтерського обліку в сучасних умовах. Фінансовий та управлінський облік

Бухгалтерський облік пройшов великий шлях розвитку. Тривалий час система бухгалтерського обліку ґрунтувалася переважно на принципах, адміністративно командного управління, згідно з якими на перший план висувалася функція планування і контролю за допомогою бухгалтерського обліку.

Цей період характеризувався об'єднанням окремих видів обліку в єдину систему народногосподарського обліку. Єдність обліку зумовлювалася єдністю системи народного господар-

ства, яка організовувалася і спрямовувалася єдиним державним планом. Єдність обліку було закріплено в законодавчому порядку.

Бухгалтерський облік за таких умов обслуговував гігантський індустріальний механізм, і відповідно потребував величезного штату кваліфікованих кадрів. Було створено одну з найкращих в світі шкіл бухгалтерського обліку. Визнано суттєвим внеском в світовий науковий і практичний обліковий потенціал тогочасні досягнення в галузі обліку витрат, калькулювання собівартості продукції, нормування витрат, внутрішньогосподарського контролю, організації виробничого контролю і ревізії.

Система бухгалтерського обліку функціонувала за єдиним планом рахунків, єдиними положеннями і реєстрами синтетичного та аналітичного обліку.

Функціонування господарства незалежної України поставило нові завдання перед бухгалтерським обліком, чітко сформульовані в Постанові Кабінету Міністрів України «Про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні» від 03.04.93 р. № 250. В Постанові зазначалося, що головним завданням бухгалтерського обліку є:

- забезпечення контролю за виконанням зобов'язань, наявністю і рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів;

- своєчасне запобігання негативним явищам у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів;

- формування повної, достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства, необхідної для оперативного керівництва і управління, а також для використання інвесторами, постачальниками, покупцями, кредиторами, фінансовими, податковими, статистичними та банківськими установами.

Розвиваючи згадану Постанову з урахуванням нових напрямів господарської практики, розроблялися різного роду інструкції, доповнення, уточнення, що регламентували суто технічні питання ведення бухгалтерського обліку.

Все це об'єктивно сприяло розробці і прийняттю закону, який регламентував би єдині принципи ведення бухгалтерського обліку і звітності, яка б забезпечувала всіх користувачів, а передусім керівників підприємств, акціонерів, інвесторів, органів державного управління повною, достовірною та неупередженою інформацією про фінансовий стан і результати діяльності підпри-

емства. Така інформація є основою прийняття правильних управлінських рішень.

Внаслідок цього у зарубіжній практиці бухгалтерський облік поділяють на два види: *фінансовий*, який має за мету надання інформації зовнішнім споживачам, та *управлінський*, що забезпечує збирання й опрацювання інформації відповідно до потреб внутрішніх споживачів.

Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» так само передбачено ведення бухгалтерського та внутрішнього господарського (управлінського) обліку.

Бухгалтерський облік визначається як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік — це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів для прийняття ними рішень щодо управління підприємством.

Виходячи з цього, слід констатувати — організація бухгалтерського (фінансового) обліку повинна забезпечити:

- повне і достовірне відображення у бухгалтерських документах всіх господарських операцій, які були здійснені на підприємстві в звітному періоді;
- складання встановленої органами державного управління фінансової звітності;
- надання інформації внутрішнім споживачам для контролю господарської діяльності і прийняття управлінських рішень;
- надання інформації зовнішнім користувачам про реальний фінансовий стан підприємства.

Фінансовий облік і звітність регулюються державними стандартами різних рівнів.

Об'єктами обов'язкового фінансового обліку є:

- активи підприємства (основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, довго- і короткострокові фінансові інвестиції, виробничі запаси, розрахунки з дебіторами, грошові кошти);

- джерела власних засобів (статутний капітал, резервний капітал, цільове фінансування та цільові надходження, нерозподілений прибуток та інші джерела власних коштів);
- зобов'язання підприємства (пасиви);
- доходи підприємства за їхніми видами, затрати підприємства за їх економічними елементами; фінансові результати діяльності підприємства та їх розподіл.

Організація управлінського обліку повинна забезпечити отримання інформації, потрібної для контролю поточної діяльності підприємства і його структурних підрозділів, оптимізацію використання ресурсів, визначення ефективності виробництва, тактики управління і планування, прийняття оптимальних управлінських рішень.

Об'єктами управлінського обліку є:

- затрати підприємства за їх цільовим призначенням, їх групування за видами продукції, процесами, стадіями виробництва, центрами відповідальності, сферами діяльності, регіонами реалізації продукції тощо;
- доходи підприємства, їх групування за видами продукції, сферами діяльності, регіонами реалізації тощо;
- фінансові результати діяльності підприємства за видами продукції, сферами діяльності, регіонами реалізації.

До сфери управлінського обліку належать групування, планування (бюджетування), аналіз і контроль зазначених вище об'єктів.

Наведений перелік об'єктів фінансового та управлінського обліку вказує, що ці види обліку функціонують у взаємозв'язку і розмежувати їх практично неможливо. Внаслідок цього фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах функціонували і функціонуватимуть як єдина система обліку. У більш глибокому значенні вся бухгалтерська інформація застосовується для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, але на різних рівнях і з різною метою.

1.4. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»

16.07.1999 р. Верховною Радою України було прийнято Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Цей Закон зокрема закріпив використання при реформуванні бухгалтерського обліку в нашій державі міжнародних стандартів фінансової звітності.

Впровадження національних стандартів, орієнтованих на міжнародні стандарти фінансової звітності, не передбачає демонтаж існуючої системи бухгалтерського обліку, оскільки ця система в методологічному аспекті себе виправдала, містить у собі позитивні форми та методи ведення обліку.

Приєднання України до міжнародної системи бухгалтерського обліку не є і не повинно бути самоціллю. Проте світовий досвід засвідчує, що принципи, затверджені у міжнародних стандартах, з одного боку, найбільшою мірою відповідають інтересам потенційних користувачів, а з другого — дають змогу уніфікувати фінансову звітність і зробити її зручною у користуванні. Наведемо принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які визначені в законі:

1. Обачності — застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які мають запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

2. Повноти — всі господарські операції підлягають реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку без будь-яких винятків. Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та можливі наслідки операцій підприємства, яка здатна вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

3. Автономності — активи та зобов'язання підприємства повинні бути відокремлені від активів та зобов'язань інших підприємств та власників цього підприємства;

4. Сталості — постійне застосування підприємством обраних методів бухгалтерського обліку із року в рік. Зміна методів обліку повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

5. Безперервності — оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме в неосязжному майбутньому;

6. Нарахування та відповідності доходів та витрат — для визначення результату звітного періоду потрібно зіставити доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку та звітності у момент їх виникнення, а не в момент оплати грошми;

7. Превалювання сутності над формою — фінансові операції та інші події обліковуються та розкриваються відповідно до їхньої сутності та економічної діяльності, а не лише згідно з їхньою формою;

8. Історичної собівартості — пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи із витрат на її виробництво і придбання;

9. Єдиного грошового вимірника — вимірювання і узагальнення всіх операцій у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності здійснюється у валюті України;

10. Періодичності — можливість розподілу діяльності підприємств на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Із 10 принципів, визначених Законом, два є зовсім новими, а саме: принцип обачності і принцип превалювання сутності над формою.

Перший принцип передбачає, що при віднесенні тих або інших сум на доходи або витрати, необхідно використовувати методику, що забезпечує не завищення доходів і активів з одного боку і не заниження зобов'язань і витрат з іншого.

Другий принцип — принцип превалювання сутності над формою, у свою чергу змінює всю існуючу технологію бухгалтерського обліку. Цей принцип зобов'язує відображати в обліку будь-яку господарську операцію не за формальними ознаками, а залежно від її економічного і змістовного навантаження. Так, придбання векселя залежно від ситуації може бути відображено і як фінансове вкладення, і як придбання цінних паперів, і як кредитна операція, і як операція розрахункова.

Згідно із Законом методологічне керівництво процесом реформування бухгалтерського обліку має здійснювати Міністерство фінансів України, яке затверджує Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші документи, що стосуються ведення і складання фінансової звітності.

Закон надає право підприємству самостійно:

- визначати облікову політику підприємства;
- обирати форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;
- розробляти систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначати права окремих працівників на підписання бухгалтерських документів;

► затверджувати правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

► виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням показників їхньої бухгалтерської звітності до фінансової звітності підприємства.

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, які мають відношення до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтерії щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Законом передбачено, що головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства (далі — бухгалтер):

► забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;

► організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

► бере участь в оформленні матеріалів щодо нестачі та відшкодування втрат від нестач, крадіжки і псування активів підприємства;

► забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях, інших відокремлених підрозділах підприємства.

Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності, покладається на *ліквідаційну комісію*, яка утворюється відповідно до законодавства.

В Законі приділено велику увагу оформленню первинних облікових документів і реєстрів бухгалтерського обліку. Підкреслюється, що:

1. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо — безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблених даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

2. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні включати такі обов'язкові реквізити:

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

3. Інформація, що міститься у прийнятих в обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку у формі подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Операції в іноземній валюті відображуються також у валюті розрахунків платежів по кожній іноземній валюті окремо.

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

4. Реєстри бухгалтерського обліку повинні мати назву, у них зазначаються період реєстрації господарських операцій, прізвища та підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

5. Господарські операції повинні бути відображені в облікових реєстрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

6. У разі складання та зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їхні копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їхніх повноважень, передбачених законами.

7. Підприємство вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку та забезпечує їхнє належне зберігання протягом встановленого строку.

8. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

9. Первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства тільки за рішенням відпові-

дних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законодавством. Повноважна посадова особа підприємства має право в присутності представників органів, які здійснюють таке вилучення, зняти копії документів, що вилучаються. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються, у порядку, встановленому законодавством.

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

Об'єкти та періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівництвом) підприємства.

На основі даних бухгалтерського обліку підприємства зобов'язані складати *фінансову звітність*, яку підписують керівник та головний бухгалтер підприємства. Фінансова звітність підприємства включає: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до звітів.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна звітність складається щоквартально нарастаючим підсумком з початку звітного року в складі балансу діяльності підприємства та звіту про фінансові результати. Баланс підприємства складається за станом на кінець останнього звітного дня кварталу (року).

Окрім того, Законом передбачено створення Методологічної ради з представників урядових організацій, професіоналів-практиків і вчених-економістів. Ця рада функціонує на громадських засадах як науково-консультаційний орган при Мінфіні України. Нею розробляються проекти національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Зміст національних стандартів та методика їх застосування розглядатиметься в наступних розділах підручника.

1.5. План рахунків бухгалтерського обліку

Рахунки є важливим джерелом потрібної інформації для оперативного керівництва і контролю за станом і рухом засобів господарства, наявністю і змінами джерел фінансування та їх результатами. Для повного відображення бухгалтерським обліком необхідних показників потрібна заздалегідь визначена система

рахунків для відображення господарських операцій. З цією метою і складають план рахунків.

План рахунків — це систематизований перелік рахунків, який визначає організацію всієї системи поточного бухгалтерського обліку на підприємствах, в організаціях та установах. Зміна кількості, змісту і призначення рахунків зумовлює зміну плану рахунків.

Відповідно до Програми реформування бухгалтерського обліку, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, Мінфіном України наказом від 30 листопада 1999 р. № 291 затверджено План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцію по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Планом визначені *синтетичні рахунки* (рахунки першого порядку) і *субрахунки* до них (рахунки другого порядку). Синтетичні рахунки і субрахунки до них у цьому Плані рахунків згруповані у такі класи:

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

В окремий клас «0» виділено позабалансові рахунки та субрахунки до них. На *позабалансових рахунках* має вестися облік активів, які не належать суб'єкту господарювання, а знаходяться на його відповідальному зберіганні або використовуються ним на правах оренди.

У новому Плані рахунків використано *децимальну систему кодування* згідно з якою кожна цифра у коді рахунка визначає відповідну складову частину: клас + рахунок + + субрахунок +. Це означає, що максимально можлива кількість рахунків дорівнює 99, а кожний рахунок може включати до 9 субрахунків.

Нині новий План рахунків містить 80 синтетичних рахунків, 73 з яких призначено для всіх видів діяльності.

За погодженням з Мінфіном України підприємства можуть вводити додаткові субрахунки в межах існуючих рахунків. Згідно зі ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» підприємство також самостійно визначає додаткову систему рахунків аналітичного обліку.

Великою перевагою Плану рахунків є те, що його структуру узгоджено зі структурою Балансу і Звіту про фінансові результати, яку встановлено відповідними національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (рис. 1.1).

План рахунків			Форми звітності	
Клас	Назва класу		І. Баланс	
			Розділ	Назва розділу балансу
1	Необоротні активи	← = →	1 активу	Необоротні активи
2	Запаси	← = →	2 активу	Оборотні активи
3	Кошти, розрахунки та інші активи	← = →	3 активу	Витрати майбутніх періодів
4	Власний капітал і забезпечення зобов'язань	← = ↘ ↙	1 пасиву	Власний капітал
			2 пасиву	Забезпечення наступних витрат і платежів
5	Довгострокові зобов'язання	← = →	3 пасиву	Довгострокові зобов'язання
6	Поточні зобов'язання	← = →	4 пасиву	Поточні зобов'язання
			5 пасиву	Доходи майбутніх періодів
			II. Звіт про фінансові результати	
7	Доходи і результати діяльності	← = →	I розділ звіту	Фінансові результати
9	Витрати діяльності	← = →		
8	Витрати за елементами	← = →	II розділ звіту	Елементи операційних витрат
0	Позабалансові рахунки	← = →		Примітки до звітів

Рис. 1.1. Узгодженість Плану рахунків зі структурою фінансової звітності

Як бачимо з рис. 1.1, залишки рахунків класів 1 – 3 відображуються у розділах активу балансу, а залишки рахунків класів 4 – 6 — у розділах пасиву балансу. За даними рахунків класу 7 – 9 без додаткових вибірок може бути складено Звіт про фінансові результати.

Рахунки класу «0» містять інформацію, розкриття якої передбачено у примітках до фінансових звітів.

Окрім того, аналітичний облік у межах рахунків запасів, витрат і доходів дає можливість здійснювати калькулювання собівартості продукції, контроль витрат і визначати результати діяльності за центрами відповідальності.

Отже, кожний клас рахунків має конкретне призначення та тісний зв'язок з інформаційними потребами зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Виходячи з цього, стисло розглянемо класи нового Плану рахунків і відображення у ньому господарських операцій з метою цілісного сприйняття змісту наступних розділів книги.

Рахунки класу 1 «Необоротні активи» призначені відповідно для обліку необоротних активів. Серед них рахунки: 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи» і 13 «Знос необоротних активів». Виділено в окремий рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Застосування цього рахунка в діяльності сільськогосподарських підприємств може бути обмежено обліком малоцінних необоротних матеріальних активів, власне малоцінних та швидкозношуваних предметів, термін експлуатації яких перевищує один рік і по яких передбачається нарахування зносу, а також тимчасові нетитульні споруди і інвентарна тара. Щодо МПП терміном експлуатації менше одного року, то їх облік передбачається у складі оборотних активів (рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети») і списуватимуться на витрати в момент передавання їх в експлуатацію.

Рахунки класу 2 «Запаси» включають рахунки для обліку готової продукції, продукції сільськогосподарського виробництва, товарів, палива, будівельних матеріалів, запасних частин, насіння та кормів. Оскільки сальдо рахунка 23 «Виробництво» відображує незавершене виробництво і показується в активі балансу цей рахунок теж включено до класу 2 «Запаси», на ньому будуть зосереджені облік витрат і вихід продукції (виконані роботи, послуги) основного виробництва, допоміжних виробництв, витрати на експлуатацію та утримання машин і обладнання та інші витрати виробництва.

Особливу групу запасів складають тварини на вирощуванні та відгодівлі, які в процесі їх вирощування постійно змінюють свою вартість.

Рахунки класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» призначені для відображення поточних фінансових активів і витрат майбутніх періодів, а саме: каса, рахунки в банках, інші кошти (гроші у документах, гроші у дорозі), короткострокові векселі одержані, поточні фінансові інвестиції, розрахунки з покупцями та замовниками.

У цьому класі присутній регулюючий контрактивний рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів», який застосовується для уточнення оцінки дебіторської заборгованості покупців і замовників, що обліковуються на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Рахунки для обліку розрахунків, що мають переважно дебетовий залишок, включено до класу 3, а рахунки для обліку розрахунків, що мають переважно кредитовий залишок — до класу 6. В умовах підприємства не може бути тільки активних або тільки пасивних рахунків розрахунків. Тому рахунки 37 «Розрахунки з різними дебіторами» і 68 «Розрахунки за іншими операціями» можуть мати одночасно дебетове і кредитове сальдо і будуть відображені в балансі розгорнуто: в активі та пасиві відповідно.

Клас 4 «Власний капітал і забезпечення зобов'язань» має дві групи рахунків. До першої групи належать рахунки 40 – 46, які призначені для визначення та відображення в балансі величини власного капіталу підприємства. Складовими власного капіталу є:

- ▶ статутний капітал, величина якого зафіксована в його статутних документах при реєстрації підприємства; пайовий капітал (в тих підприємствах, в яких частина власного капіталу формується у вигляді пайових внесків);

- ▶ додатковий капітал, отриманий в процесі діяльності підприємства внаслідок дооцінки його активів, безкоштовного надходження майна тощо;

- ▶ резервний капітал, який створюється за рахунок чистого прибутку;

- ▶ прибутки нерозподілені;

- ▶ неоплачений капітал, який дорівнює сумі дебіторської заборгованості учасників по внесках до капіталу підприємства. Як і збиток сума неоплаченого капіталу вираховується при визначенні підсумку власного капіталу в балансі.

Друга група рахунків 47 – 49 призначена для обліку джерел фінансування майбутніх витрат і платежів, що мають цільове призначення. Сюди відносять:

- ▶ забезпечення майбутніх витрат і платежів лише реальних зобов'язань, які впливають вже із здійснених операцій (напри-

клад, реалізація продукції з гарантією). Наміри підприємства витратити кошти на зазначені цілі ще не є реальними зобов'язаннями з точки зору бухгалтерського обліку. Тому, кошти, фактично витрачені на заохочення, соціальний або виробничий розвиток, слід відносити на витрати у тому періоді, коли були здійснені відповідні заходи або виплати. Можна зауважити, що в сільськогосподарських підприємствах така практика вже застосовується протягом останніх чотирьох років;

► цільове фінансування і цільові надходження визначаються сумою коштів, отриманих від інших фізичних і юридичних осіб (у тім числі гранти, субсидії уряду тощо) для здійснення заходів цільового призначення. Сума отриманого фінансування є частиною доходу підприємства;

► асигнування з бюджету застосовується винятково бюджетними установами.

Клас 5 «Довгострокові зобов'язання» об'єднує рахунки, на яких обліковуються головним чином зобов'язання підприємства перед іншими фізичними особами, термін сплати яких перевищує 12 місяців з дати балансу. До них належать:

- довгострокові позики;
- довгострокові векселі видані;
- довгострокові зобов'язання з оренди;
- інші довгострокові зобов'язання.

Принципово новим є рахунок 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», який призначений не для обліку сум податкової заборгованості, термін сплати якої відстрочено згідно із законодавством, а для відображення тимчасової різниці суми податку на прибуток, яка виникає внаслідок незбігання сум прибутку за даними бухгалтерського обліку та прибутку, який є об'єктом оподаткування. Цей рахунок тісно пов'язаний з рахунками 17 «Відстрочені податкові активи» та 98 «Податок на прибуток».

Клас 6 «Поточні зобов'язання» групує рахунки, що призначені для обліку зобов'язань, які повинні бути погашені протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу. До таких рахунків належать: короткострокові позики, поточна заборгованість по довгостроковим зобов'язанням, короткострокові векселі видані, розрахунки з постачальниками та підрядниками, розрахунки по податках та платежах, розрахунки по страхуванню, розрахунки по оплаті праці, розрахунки з учасниками та ін.

Звертає на себе увагу наявність у класі 6 рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів», тому що за своїм економічним змістом і

призначенням доходи майбутніх періодів у більшій мірі відповідали б змісту рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності».

Слід також звернути увагу на рахунок 67 «Розрахунки з учасниками» і на ті обставини, що на ньому ведеться облік тільки розрахунків з учасниками та засновниками підприємства, що пов'язані з розподілом прибутку (дивіденди тощо). За кредитом рахунка 67 відображується збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства, за дебетом — її зменшення. Заборгованість учасників по внесках до статутного капіталу підприємства пропонується відображати на окремому рахунку 46 «Неоплачений капітал».

Клас 7 «Доходи і результати діяльності» призначений для узагальнення обліку доходів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій.

Як уже зазначалось, рахунки класу 7 призначені для складання звіту про фінансові результати. Тому для кожної статті цього звіту передбачено окремий рахунок, а саме: 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», 75 «Надзвичайні доходи».

У кінці звітної періоду рахунки доходів закриваються списанням їхнього сальдо на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» призначений для відображення виручки від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, нарахованої або отриманої підприємством у звітному періоді.

Для отримання показника чистого доходу, тобто доходу, який належить підприємству одночасно за дебетом цього рахунка будуть відображені податки, що підлягають сплаті з доходу (ПДВ, акцизний збір), та частина доходу, яка належить іншим підприємствам (за договорами комісії, спільної діяльності тощо).

Рахунок 71 «Інший операційний дохід» буде використовуватись для відображення всіх інших доходів від основної діяльності (крім доходів від реалізації).

Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» призначений для відображення прибутку від інвестицій в асоційовані або спільні підприємства, облік яких здійснюється методом участі в капіталі. Метод участі в капіталі передбачає збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на суму відповідно збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. Тому, рахунок 72 буде кореспондувати безпосередньо з дебетом рахунка 14 «Довгострокові фінансові інвес-

тиці». В свою чергу, нараховані або отримані підприємством дивіденди від інвестицій, що обліковуються методом участі в капіталі відображатимуться за кредитом рахунка 14 в кореспонденції з рахунком 37 «Розрахунки з різними дебіторами» або рахунками грошових коштів.

Якщо результатом діяльності підприємства, інвестиції в яке обліковуються методом участі в капіталі, є збиток, то свою частку збитку інвестор відображує на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» в кореспонденції з кредитом рахунка 14 «Довгострокові фінансові інвестиції». Для сільськогосподарських підприємств вищезгадані операції не характерні.

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» використовується для відображення дивідендів та інших доходів, отриманих від фінансових інвестицій. На рахунку 74 «Інші доходи» відображуються витрати від інших операцій підприємства, які виникають в процесі його звичайної діяльності, а саме: реалізація основних засобів, нематеріальних активів, цінних паперів, іноземної валюти та інших активів (крім готової продукції та товарів), операційна оренда і економічні санкції, курсові різниці. Рахунок 75 «Надзвичайні доходи» призначений для обліку доходів, які виникають внаслідок надзвичайних подій (аварій, стихійного лиха та інших подій, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства та не виникають часто або регулярно).

Клас 9 «Витрати діяльності» об'єднує рахунки, які аналогічно рахункам класу 7 призначені для складання звіту про фінансові результати. Протягом року на рахунках класу 9 накопичуються відповідні витрати, що дає можливість скласти проміжну звітність про фінансові результати.

Окремі рахунки класу 9 мають таке призначення:

рахунок 90 «Собівартість реалізації» призначений для відображення виробничої собівартості готової продукції (або собівартості придбаних товарів), що була реалізована впродовж звітного періоду. Необхідно звернути увагу, що собівартість незавершеного виробництва, готової та реалізованої продукції, яка відображується відповідно на рахунках 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція» та 90 «Собівартість реалізації», визначається за виробничою собівартістю, до якої включаються тільки ті витрати, що забезпечують процес виробництва. Це означає, що сюди не включаються адміністративні витрати. Для обліку таких витрат виділено рахунки 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» і 94 «Інші витрати операційної діяльності»;

рахунок 92 «Адміністративні витрати» призначений для обліку загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства;

на рахунку 93 «Витрати на збут» відображуються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції: рекламу, доставку продукції споживачам і т.ін.;

на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» відображуються собівартість реалізованих виробничих запасів; сумнівні борги та втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані екологічні санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають в процесі операційної діяльності підприємства;

на рахунку 95 «Фінансові витрати» показуються витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу;

на рахунку 96 «Витрати від участі в капіталі» відображується збиток, спричинений інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких проводиться методом участі в капіталі;

на рахунку 97 «Інші витрати» відображується собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, інші витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю;

на рахунку 98 «Податки на прибуток» показується сума податків на прибуток від звичайної діяльності. Прибуток від звичайної діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податків з прибутку;

на рахунку 99 «Надзвичайні витрати» відображуються відповідно: невідшкодовані збитки від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій тощо), включаючи затрати на запобігання виникненню витрат від стихійного лиха та техногенних аварій;

рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» не має безпосереднього відношення до складання звіту про фінансові результати і призначений для обліку та розподілу непрямих виробничих витрат. У кінці звітної періоду рахунок 91 закривається, а сума розподілених загальновиробничих витрат списується в дебет рахунка 23 «Виробництво».

Рахунки класу 8 «Витрати за елементами» призначені для накопичення інформації для заповнення II розділу Звіту про

фінансові результати, де зосереджено інформацію про склад елементів операційних витрат (на виробництво і збут, утримання та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду. Ці витрати групуються за такими елементами:

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

Така інформація необхідна для розрахунку макроекономічних показників за системою національних рахунків. Крім того, рахунки класу 8 забезпечують можливість гнучкого використання Плану рахунків. Так, невеликі за розміром виробництва сільськогосподарські підприємства, як й інші малі підприємства можуть не використовувати рахунки класу 9 «Витрати діяльності» та рахунок 23 «Виробництво». В цьому випадку вказані підприємства ведуть облік витрат лише за елементами, які в кінці року одночасно з доходами, відображеними на рахунках класу 7, списуються безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати».

Усі підприємства можуть використовувати для обліку витрат і доходів основної діяльності підприємства рахунок 23 «Виробництво» і рахунки класу 9 «Витрати діяльності» без застосування рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

Нарешті, підприємства можуть одночасно використовувати рахунки класів 8, 9 та рахунок 23 «Виробництво».

Позабалансові рахунки класу 0 такі: орендовані необоротні активи; активи на відповідальному зберіганні; контрактні зобов'язання, непередбачені активи та зобов'язання; гарантії та забезпечення надані; гарантії та забезпечення отримані; списані активи; бланки суворого обліку.

З розглянутого Плану рахунків бухгалтерського обліку видно, що класифікація рахунків у ньому здійснена за їх призначенням і структурою та економічним змістом на підставі міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку.

Отже, застосування нового Плану рахунків бухгалтерського обліку, орієнтованого на міжнародні і національні стандарти, сприяє інтеграції економіки України до зовнішньоекономічної співдружності.

Нижче наводиться новий План рахунків, до якого читач буде постійно звертатися в процесі вивчення окремих розділів книги.

ПЛАН РАХУНКІВ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
ПІДПРИЄМСТВ, ОРГАНІЗАЦІЙ ТА УСТАНОВ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	
КЛАС I. НЕОБОРОТНІ АКТИВИ				
10	Основні засоби	101	Земельні ділянки	Усі види діяльності
		102	Капітальні витрати по поліпшенню земель	
		103	Будинки та споруди	
		104	Машини та обладнання	
		105	Транспортні засоби	
		106	Інструменти, прилади та інвентар	
		107	Робоча і продуктивна худоба	
		108	Багаторічні насадження	
		109	Інші основні засоби	
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Бібліотечні фонди	Усі види діяльності
		112	Малоцінні необоротні матеріальні активи	
		113	Тимчасові (нетитульні) споруди	
		114	Природні ресурси	
		115	Інвентарна тара	
		116	Предмети прокату	
		117	Інші необоротні матеріальні активи	
12	Нематеріальні активи	121	Права користування природними ресурсами	Усі види діяльності
		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	
		127	Інші нематеріальні активи	
13	Знос (амортизація) необоротних активів	131	Знос основних засобів	Усі види діяльності
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів	
		133	Накопичена амортизація нематеріальних активів	
14	Довгострокові фінансові інвестиції	141	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	Усі види діяльності
		142	Інші інвестиції пов'язаним сторонам	
		143	Інвестиції не пов'язаним сторонам	
15	Капітальні інвестиції	151	Капітальне будівництво	Усі види діяльності
		152	Придбання (виготовлення) основних засобів	
		153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	
		154	Придбання (створення) нематеріальних активів	
		155	Формування основного стада	
16	Довгострокова дебіторська заборгованість	161	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	Усі види діяльності
		162	Довгострокові векселі одержані	
		163	Інша дебіторська заборгованість	

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	
17	Відстрочені податкові активи		За видами відстрочених податкових активів	Усі види діяльності
18	Інші необоротні активи		За видами активів	Усі види діяльності
19	Гудвіл при придбанні	191 192	Гудвіл Негативний гудвіл	Усі види діяльності
КЛАС 2. ЗАПАСИ				
20	Виробничі запаси	201 202 203 204 205 206 207 208 209	Сировина й матеріали Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби Паливо Тара й тарні матеріали Будівельні матеріали Матеріали, передані в переробку Запасні частини Матеріали сільськогосподарського призначення Інші матеріали	Усі види діяльності
21	Тварини на вирощуванні та відгодівлі	211 212 213 214 215 216 217 218	Молодняк тварин на вирощуванні Тварини на відгодівлі Птиця Звірі Кролі Сім'ї бджіл Доросла худоба, що вибракувана з основного стада Худоба, що прийнята від населення для реалізації	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети		За видами предметів	Усі види діяльності
23	Виробництво		За видами виробництва	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві		За видами продукції	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати		За видами напівфабрикатів	Усі види діяльності
26	Готова продукція		За видами готової продукції	Промисловість. Сільське господарство та ін.

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	
27	Продукція сільськогосподарського виробництва		За видами продукції	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	281 282 283 284 285	Товари на складі Товари в торгівлі Товари на комісії Тара під товарами Торгова націнка	Усі види діяльності
29	.....		
КЛАС 3. КОШТИ, РОЗРАХУНКИ ТА ІНШІ АКТИВИ				
30	Каса	301 302	Каса в національній валюті Каса в іноземній валюті	Усі види діяльності
31	Рахунки в банках	311 312 313 314	Поточні рахунки в національній валюті Поточні рахунки в іноземній валюті Інші рахунки в банку в національній валюті Інші рахунки в банку в іноземній валюті	Усі види діяльності
32	.....		
33	Інші кошти	331 332 333 334	Грошові документи в національній валюті Грошові документи в іноземній валюті Грошові кошти в дорозі в національній валюті Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті	Усі види діяльності
34	Короткострокові векселі одержані	341 342	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті	Усі види діяльності
35	Поточні фінансові інвестиції	351 352	Еквіваленти грошових коштів Інші поточні фінансові інвестиції	Усі види діяльності
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	361 362 363	Розрахунки з вітчизняними покупцями Розрахунки з іноземними покупцями Розрахунки з учасниками ПФГ	Усі види діяльності
37	Розрахунки з різними дебіторами	371 372 373 374 375 376 377	Розрахунки за виданими авансами Розрахунки з підзвітними особами Розрахунки за нарахованими доходами Розрахунки за претензіями Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків Розрахунки за позиками членам кредитних спілок Розрахунки з іншими дебіторами	Усі види діяльності

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	
38	Резерв сумнівних боргів		За дебіторами	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів		За видами витрат	Усі види діяльності
КЛАС 4. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ І ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ				
40	Статутний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
41	Пайовий капітал		За видами капіталу	Кооперативні організації, кредитні спілки
42	Додатковий капітал	421 422 423 424 425	Емісійний дохід Інший вкладений капітал Дооцінка активів Безоплатно одержані необоротні активи Інший додатковий капітал	Усі види діяльності
43	Резервний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441 442 443	Прибуток нерозподілений Непокриті збитки Прибуток, використаний у звітному періоді	Усі види діяльності
45	Вилучений капітал	451 452 453	Вилучені акції Вилучені вклади й паї Інший вилучений капітал	Усі види діяльності
46	Неоплачений капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471 472 473 474	Забезпечення виплат відпусток Додаткове пенсійне забезпечення Забезпечення гарантійних зобов'язань Забезпечення інших витрат і платежів	Усі види діяльності
48	Цільове фінансування і цільові надходження		За об'єктами фінансування	Усі види діяльності

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	
КЛАС 5. ДОВГОСТРОКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ				
50	Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		502	Довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		503	Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті	
		504	Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		505	Інші довгострокові позики в національній валюті	
		506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті	
51	Довгострокові векселі видані	511	Довгострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		512	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті	
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	521	Зобов'язання за облігаціями	Усі види діяльності
		522	Премія за випущеними облігаціями	
		523	Дисконт за випущеними облігаціями	
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	531	Зобов'язання з фінансової оренди	Усі види діяльності
		532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів	
54	Відстрочені податкові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
КЛАС 6. ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ				
60	Короткострокові позики	601	Короткострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		602	Короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		603	Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті	
		604	Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		605	Прострочені позики в національній валюті	
		606	Прострочені позики в іноземній валюті	

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті	Усі види діяльності
		612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	
62	Короткострокові векселі видані	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті	
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	Усі види діяльності
		632	Розрахунки з іноземними постачальниками	
		633	Розрахунки з учасниками ПФГ	
64	Розрахунки за податками й платежами	641	Розрахунки за податками	Усі види діяльності
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами	
		643	Податкові зобов'язання	
		644	Податковий кредит	
65	Розрахунки за страхуванням	651	За пенсійним забезпеченням	Усі види діяльності
		652	За соціальним страхуванням	
		653	За страхуванням на випадок безробіття	
		654	За індивідуальним страхуванням	
		655	За страхуванням майна	
66	Розрахунки з оплати праці	661	Розрахунки за заробітною платою	Усі види діяльності
		662	Розрахунки з депонентами	
67	Розрахунки з учасниками	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами	Усі види діяльності
		672	Розрахунки за іншими виплатами	
68	Розрахунки за іншими операціями	681	Розрахунки за авансами одержаними	Усі види діяльності
		682	Внутрішні розрахунки	
		683	Внутрішньогосподарські розрахунки	
		684	Розрахунки за нарахованими відсотками	
		685	Розрахунки з іншими кредиторами	
69	Доходи майбутніх періодів		За видами доходів	Усі види діяльності
КЛАС 7. ДОХОДИ І РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ				
70	Доходи від реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції	Усі види діяльності
		702	Дохід від реалізації товарів	
		703	Дохід від реалізації робіт і послуг	
		704	Вирахування з доходу	
		705	Перестрахування	

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	
71	Інший операційний дохід	711	Дохід від реалізації іноземної валюти	Усі види діяльності
		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	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	
		719	Інші доходи від операційної діяльності	
72	Дохід від участі в капіталі	721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		722	Дохід від спільної діяльності	
		723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	
73	Інші фінансові доходи	731	Дивіденди одержані	Усі види діяльності
		732	Відсотки одержані	
		733	Інші доходи від фінансових операцій	
74	Інші доходи	741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		742	Дохід від реалізації необоротних активів	
		743	Дохід від реалізації майнових комплексів	
		744	Дохід від неопераційної курсової різниці	
		745	Дохід від безоплатно одержаних активів	
		746	Інші доходи від звичайної діяльності	
75	Надзвичайні доходи	751	Відшкодування збитків від надзвичайних подій	Усі види діяльності
		752	Інші надзвичайні доходи	
77			
78			
79	Фінансові результати	791	Результат операційної діяльності	Усі види діяльності
		792	Результат фінансових операцій	
		793	Результат іншої звичайної діяльності	
		794	Результат надзвичайних подій	
КЛАС 8. ВИТРАТИ ЗА ЕЛЕМЕНТАМИ				
80	Матеріальні витрати	801	Витрати сировини й матеріалів	Усі види діяльності
		802	Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів	
		803	Витрати палива й енергії	
		804	Витрати тари й тарних матеріалів	
		805	Витрати будівельних матеріалів	
		806	Витрати запасних частин	
		807	Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення	
		808	Витрати товарів	
		809	Інші матеріальні витрати	

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	
81	Витрати на оплату праці	811 812 813 814 815 816	Виплати за окладами й тарифами Премії та заохочення Компенсаційні виплати Оплата відпусток Оплата іншого невідпрацьованого часу Інші витрати на оплату праці	Усі види діяльності
82	Відрахування на соціальні заходи	821 822 823 824	Відрахування на пенсійне забезпечення Відрахування на соціальне страхування Страхування на випадок безробіття Відрахування на індивідуальне страхування	Усі види діяльності
83	Амортизація	831 832 833	Амортизація основних засобів Амортизація інших необоротних матеріальних активів Амортизація нематеріальних активів	Усі види діяльності
84	Інші операційні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
85	Інші затрати		За видами затрат	Усі види діяльності
86	.....		
87	.....		
88	.....		
89	.....		
КЛАС 9. ВИТРАТИ ДІЯЛЬНОСТІ				
90	Собівартість реалізації	901 902 903 904	Собівартість реалізованої готової продукції Собівартість реалізованих товарів Собівартість реалізованих робіт і послуг Страхові виплати	Усі види діяльності
91	Загально-виробничі витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
92	Адміністративні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
93	Витрати на збут		За видами витрат	Усі види діяльності
94	Інші витрати операційної діяльності	941 942 943 944 945 946 947 948 949	Витрати на дослідження і розробки Собівартість реалізованої іноземної валюти Собівартість реалізованих виробничих запасів Сумнівні та безнадійні борги Втрати від операційної курсової різниці Втрати від знецінення запасів Нестачі і втрати від псування цінностей Визнані штрафи, пені, неустойки Інші витрати операційної діяльності	Усі види діяльності
95	Фінансові витрати	951 952	Відсотки за кредит Інші фінансові витрати	Усі види діяльності
96	Втрати від участі в капіталі	961 962 963	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства Втрати від спільної діяльності Втрати від інвестицій в дочірні підприємства	Усі види діяльності

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	
97	Інші витрати	971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		972	Собівартість реалізованих необоротних активів	
		973	Собівартість реалізованих майнових комплексів	
		974	Втрати від неопераційних курсових різниць	
		975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	
		976	Списання необоротних активів	
		977	Інші витрати звичайної діяльності	
		978	Виплати страхових сум та страхових відшкодувань	
		979	Перестраховування	
98	Податки на прибуток	981	Податок на прибуток від звичайної діяльності	Усі види діяльності
		982	Податок на прибуток від надзвичайних подій	
99	Надзвичайні витрати	991	Втрати від стихійного лиха	Усі види діяльності
		992	Втрати від техногенних катастроф і аварій	
		993	Інші надзвичайні витрати	
КЛАС О. ПОЗАБАЛАНСОВІ РАХУНКИ				
01	Орендовані необоротні активи		За видами активів	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	021	Устаткування, прийняте для монтажу	Усі види діяльності
		022	Матеріали, прийняті для переробки	
		023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні	
		024	Товари, прийняті на комісію	
		025	Майно, в довірчому управлінні	
03	Контрактні зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи та зобов'язання	041	Непередбачені активи	Усі види діяльності
		042	Непередбачені зобов'язання	
05	Гарантії та забезпечення надані		За видами гарантій та забезпечень наданих	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані		За видами гарантій та забезпечень отриманих	Усі види діяльності
07	Списані активи	071	Списана дебіторська заборгованість	Усі види діяльності
		072	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей	
08	Бланки суворого обліку		За видами бланків	Усі види діяльності

1.6. Сутність систем і форм бухгалтерського обліку та їх розвиток у сільськогосподарських підприємствах

1.6.1. Загальні поняття про принципи застосування форм бухгалтерського обліку

Протягом тривалого періоду склалися різні системи обліку і безліч форм організації поточних облікових записів, які відомі на практиці як форми бухгалтерського обліку. Система бухгалтерського обліку ґрунтується на окремих, узгоджених між собою економічних принципах, що мають велике значення при практичному їх застосуванні.

Система бухгалтерського обліку складається з таких основних частин: плану рахунків, первинних і зведених бухгалтерських документів, бухгалтерських реєстрів, де концентруються і групуються числові записи, що відображують зміни під впливом господарської діяльності; бухгалтерського балансу, що відображує стан господарських засобів (активів) і їх джерел, а також наявність, розміщення, склад і призначення цих засобів і джерел.

Практика і теорія бухгалтерського обліку запропонували декілька систем бухгалтерського обліку. Найбільш прогресивною з них виявилася подвійна система рахівництва, яка знаходить застосування і по сьогоднішній день у всіх галузях народного господарства.

Під формою бухгалтерського обліку розуміють організацію рахункових записів і порядок поєднання різних видів облікових реєстрів, які повинні забезпечити оперативний контроль, своєчасність, повноту і достовірність узагальнення у бухгалтерському обліку всіх багатогранних господарських операцій, які відбуваються на підприємстві.

Основними принципами, що визначають ту чи іншу форму обліку, є: структура реєстрів синтетичного обліку, взаємозв'язок реєстрів синтетичного і аналітичного обліку, зовнішня форма реєстрів, послідовність і спосіб записів, кількість реєстрів.

Можна нарахувати на цей час десятки різних форм бухгалтерського обліку. Багато з них мало відрізняються одна від одної, оскільки виникли як результат поєднання і коливання різних елементів форм, які існували раніше. Різноманітність форм бух-

галтерського обліку поступово скорочувалася під впливом тенденції до типізації і уніфікації.

Завдання вибору найбільш прогресивних форм бухгалтерського обліку надзвичайно складна. Складність і разом з тим актуальність цього питання ще більше зросла у зв'язку з інтенсивним використанням на сьогоднішній день персональних електронно-обчислювальних машин і впровадженням складної системи оподаткування.

Перш ніж характеризувати застосування в Україні перспективних форм бухгалтерського обліку, дамо стисле уявлення про форми, які виникли раніше і застосовуються у багатьох підприємствах і по сьогоднішній день.

1.6.2. Меморіально-ордерна форма

Меморіально-ордерна форма обліку в Україні виникла у 1928-1930 рр. Вона передбачає по всіх без винятку операціях складання проводок у меморіальних ордерах на підставі первинних документів або накопичувальних відомостей. Меморіальний ордер оформляють на спеціальному бланку, який перевіряє і підписує головний бухгалтер або його заступник. У меморіальних ордерах коротко описується зміст господарської операції або дається посилання на документ, приводиться рахункова формула, тобто зазначається шифр кореспондуючих рахунків і сума обороту.

Форму меморіального ордера наведено в табл. 1.1.

1.1. МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № 01

січень 2003 р.

Підстава або зміст запису	По дебету рахунка	По кредиту рахунка	Сума
Журнал обліку робіт і витрат	23		12 300
	91		7000
		661	19 300

3 лютого 2003 р.

Головний бухгалтер

Линько (підпис)

Зараз меморіальні ордери мають постійні номери, що дає можливість складати на кожну групу однотипних операцій лише один меморіальний ордер за місяць. Зберігаються меморіальні ордери разом із підшитими до них документами.

При меморіально-ордерній формі бухгалтерського обліку хронологічний запис операцій відокремлений від систематичного. Хронологічний запис ведуть у спеціальному реєстрі — реєстраційному журналі, який передбачений для порядкової нумерації меморіальних ордерів і контролю за їх збереженням і має вигляд, наведений в табл. 1.2.

1.2. РЕЄСТРАЦІЙНИЙ ЖУРНАЛ

січень 2003 р

Порядковий номер меморіальних ордерів	Дата складання	Сума за меморіальним ордером	Підпис
1	2 лютого	19 300	Линько
2	3 лютого	15 180	Линько
3	3 лютого	210	Гарбуз
4	4 лютого	4500	Гарбуз
і т.д.			
Разом за січень		68 700	

Записи групують у реєстрі синтетичного обліку — Головній книзі. У ній фіксують номери меморіальних ордерів, проставляють дату їх оформлення і суми по операціях.

Обороти по кожному синтетичному рахунку як по дебету, так і по кредиту розділяють на складові по кореспондуючих рахунках. У Головній книзі реєструють тільки поточні обороти, які підсумовують за місяць по дебету і по кредиту кожного рахунка в розрізі кореспондуючих рахунків. Сальдо по рахунках у Головній книзі не виводиться.

По закінченні місяця на підставі даних Головної книги складають оборотну відомість по синтетичних рахунках (або пробний баланс). Відповідні підсумки оборотної відомості звіряють з підсумками записів у реєстраційному журналі. Форма Головної книги має вигляд, який наведено табл. 1.3.

Аналітичний облік ведуть у книгах, картках, на вільних аркушах. Картки і вільні аркуші реєструють у реєстрах. Аналітичний облік касових операцій здійснюється тільки в Касовій книзі. Записи в реєстри аналітичного обліку ведуть безпосередньо з первинних документів, підшитих разом із меморіальними ордерами. По закінченні місяця по аналітичних рахунках підводять підсумки і складають оборотні або сальдові відомості.

Перевірка правильності аналітичного і синтетичного обліку здійснюється шляхом складання оборотних відомостей по рахунках аналітичного обліку з відповідними сумами оборотної відомості по синтетичних рахунках.

1.3. ГОЛОВНА КНИГА

Дебет

Рахунок 23 «Виробництво»

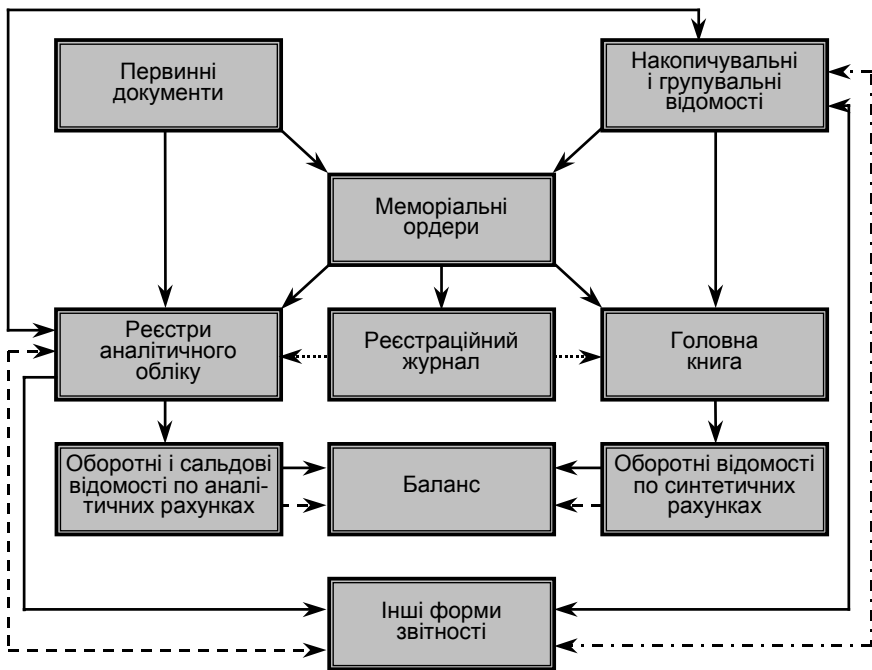
Кредит

Дата	Номер меморіального ордера	Кредит рахунків				Разом	Дата	Номер меморіального ордера	Дебет рахунків			Разом
		20	66	23	68				20	23	27	
02.02	1		12 300			12 300	01.02	10	200			200
02.02	2	500				500	01.02	12		300		300
03.02	3			400		400	02.02	13			400	400
04.02	4				1000	1000						
Разом за січень		500	12 300	400	1000	14 200			200	300	400	900

Меморіально-ордерна форма відрізняється простотою і гнучкістю побудови синтетичних і аналітичних реєстрів, що дозволяє рівномірно розподілити обсяг роботи між працівниками бухгалтерії. Можливе широке використання засобів обчислювальної техніки. Все це забезпечило широке розповсюдження меморіально-ордерної форми обліку.

Та все ж меморіально-ордерній формі обліку притаманні суттєві недоліки. Так, для неї характерна багатократність записів і пов'язані з цим зайві затрати праці. Багато часу займають підрахунки підсумків і взаємна звірка реєстрів синтетичного і аналітичного обліку, які в основному здійснюють у найбільш напружені періоди — кінці облікового циклу. Це створює неритмічність у роботі, нерівномірність завантаження працівників бухгалтерії протягом місяця.

Меморіально-ордерна форма обліку не вирішила найважливіших проблем бухгалтерської техніки — відставання аналітичного обліку від синтетичного, забезпечення безпосереднього складання відомостей за даними облікових реєстрів, скорочення кількості робочих прийомів. Схему побудови меморіально-ордерної форми показано на рис. 1.2.



Умовні позначення:
 —————> реєстрація господарських операцій
 - - - - -> звірка записів
 ·····> складання звітності

Рис. 1.2. Схема бухгалтерського обліку за меморіально-ордерною формою

Відокремлення синтетичного і аналітичного обліку призводить до відставання аналітичного обліку і складання бухгалтерського балансу та іншої оприлюдненої звітності без розноски по аналітичних рахунках. Збільшуються строки аналітичного і синтетичного обліку на невиправдано тривалий період. Всі ці недоліки меморіально-ордерної форми обліку суттєво знижують ефективність її застосування.

1.6.3. Журнал-Головна форма

Журнал-Головна форма — комбінована форма обліку. Вона є варіантом меморіально-ордерної форми обліку. Журнал-Головна форма розвинулась на початку XIX ст. і потім знайшла

велике розповсюдження. Особливістю цієї форми є те, що всі операції у синтетичному обліку відображені в одному реєстрі — Журнал-Головній книзі. У ній поєднано хронологічний запис (Журнал) із систематичним (Головна книга). У Журналі-Головній книзі ліва частина призначена для хронологічних записів, а права частина використовується для систематизації записів по синтетичних рахунках.

Кожному синтетичному рахунку відводяться дві графи для запису оборотів по дебету і кредиту. У Журналі-Головній книзі є стільки граф, скільки синтетичних рахунків повинно бути відкрито на певному підприємстві для обліку всіх господарських операцій (записи роблять на розгорнутому аркуші). Через велику кількість балансових рахунків виникає необхідність вкладати всередину додаткові аркуші.

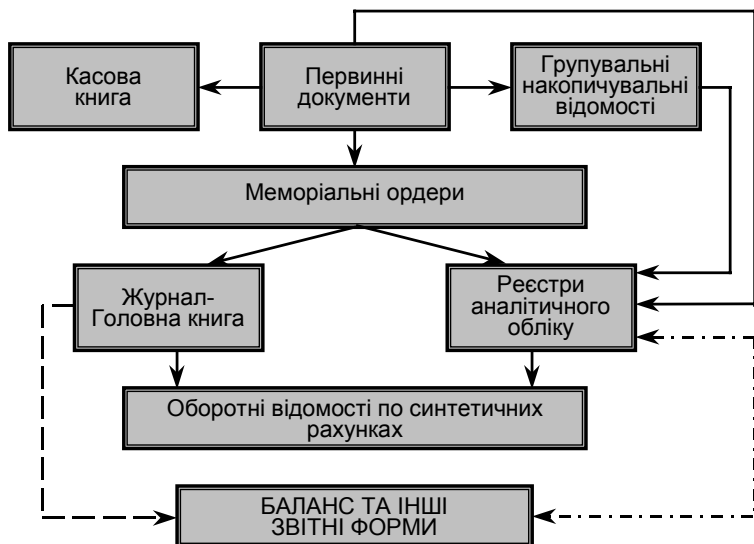
Журнал-Головна форма обліку — різновидність синхронної форми бухгалтерського обліку, де хронологічний і систематичний записи збігаються в часі й місці їх відображення. Це робить її компактною, простою і наочною.

Журнал-Головна книга відкривається записами у першому рядку по всіх рахунках за станом на 1 січня. Сума балансу, яка відповідає загальному підсумку окремо дебетових і кредитових залишків, записується в колонці «Сума обороту по меморіальному ордеру». Потім відображуються всі операції за місяць. Запис операцій у Журналі-Головній книзі здійснюють на підставі меморіальних ордерів, в кінці місяця підсумовують місячні обороти і виводять залишки на 1 число наступного за звітним місяця. Наявність в одному реєстрі систематичних і хронологічних записів звільняє від необхідного складання оборотної відомості по синтетичних рахунках. Зберігається складання оборотних відомостей тільки по аналітичних рахунках. Звірка синтетичного обліку з аналітичним виконується безпосередньо за даними Журналу-Головної книги.

Схема організації бухгалтерського обліку за формою Журнал-Головна показана на рис. 1.3.

Основним недоліком такої форми обліку є те, що Журналом-Головною книгою незручно користуватися при великій кількості синтетичних рахунків. Крім того, цій формі притаманні всі недоліки меморіально-ордерної форми.

Тому Журнал-Головна форма може бути з успіхом застосована тільки на підприємствах з невеликим обсягом господарських операцій.



Умовні позначення: —————> реєстрація господарських операцій
 - - - - -> звірка записів
 -> складання звітності

Рис. 1.3. Схема бухгалтерського обліку за формою Журнал-Головна

Форму Журнал-Головної книги наведено в табл. 1.4.

1.4. ЖУРНАЛ-ГОЛОВНА КНИГА

Порядковий номер меморіального ордера	Дата	Сума обороту по меморіальному ордеру	№ рядка	10 «Основні засоби»		131 «Знос основних засобів»		23 «Виробництво»		і т.д.
				дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	
Залишок на 01.01.2003 р.		9000	1	2000			2000	5000		
1	31.01	5000	2	5000						
2	31.01	1000	3				1000			
3	31.01	3000	4		3000					
4	31.01	8000	5					8000		
Обороти за січень		17 000	6	5000	3000	—	1000	8000	—	—
Залишок на 01.02.2003 р.		26 000	7	4000	—		3000	13 000	—	

1.6.4. Принципи побудови журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку

Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку є найбільш прогресивною серед інших форм обліку. Вперше основні принципи журнально-ордерної форми обліку були сформульовані у 40-х роках ХІХ сторіччя. Об'єктивна необхідність в її виникненні і застосуванні була викликана вимогами удосконалення управління, посилення контролю за режимом економіки, підвищення оперативності бухгалтерської звітності, уникнення недоліків, які притаманні меморіально-ордерній та Журналу-Головній формам обліку.

Шляхи подолання цих недоліків перш за все полягали в тому, щоб скоротити багаторазове дублювання даних, переписування одержаних підсумків із одного реєстру в інший. Для цього необхідно було шукати нову форму реєстрів і принципово міняти методику відображення господарських операцій у цих реєстрах. Теорією і практикою було запропоновано два види бухгалтерських реєстрів — журнали-ордери і допоміжні відомості. У цілях узагальнення або групування облікових даних, крім зазначених реєстрів, можуть застосовуватись спеціальні розроблені таблиці.

Основними реєстрами бухгалтерського обліку є журнали-ордери. Вони нагадують собою накопичувальні відомості, в яких систематизація і групування документів ведеться в хронологічному порядку по кореспондуючих рахунках. Кількість таблиць у журналах-ордерах залежить від складності організації бухгалтерського обліку того чи іншого об'єкта від ступеня деталізації обліку, можливості ведення аналітичного і синтетичного обліку в одному реєстрі та інших обставин.

Журнали-ордери, як правило, призначені для синтетичного обліку операцій господарської діяльності підприємств.

Ведення записів у журналах-ордерах здійснюється у порядку однієї реєстрації. Реєструються тільки кредитові обороти в кореспонденції з дебетовими. Журнали-ордери побудовані за кредитовою ознакою, тобто кредитові обороти по кожному балансовому рахунку збираються в одному журналі-ордері, а дебетові обороти по цьому рахунку знаходять відображення в різних журналах-ордерах.

Журнали-ордери можна побудувати і за дебетовою ознакою. Проте кредитова ознака має перевагу над дебетовою, тому що в більшій мірі, ніж дебетова, відповідає характеру операцій, що

відбуваються в господарстві. У бухгалтерській формулі рахунок, який кредитується, у більшості випадків відповідає початковому пункту, звідки кошти виходять, з'являються, а дебетовий рахунок — кінцевому пункту, куди кошти надходять, або формі, в яку вони втілюються. Таким чином, бухгалтерський запис може бути виражений у вигляді вектора, що вказує напрямок і величину коштів, що обертаються. Отже, кредитові переваги при побудові журналів-ордерів не штучно нав'язані ззовні, а випливають з природи і суті самих господарських операцій. Поєднання хронологічного запису («журнали») із зазначенням, на які рахунки зараховують суму операцій («ордер») послужило підставою для назви основних реєстрів журналами-ордерами.

Після підрахунку записів за місяць журнал-ордер нагадує не що інше, як складну місячну журнальну статтю, в якій один рахунок кредитується, а декілька дебетується. Разом з цим зазначений реєстр замінює меморіальний ордер, в якому б цей запис було зафіксовано. У журналі-ордері таких записів може бути стільки, скільки в ньому є рахунків, що кредитуються.

Журнально-ордерна форма обліку ґрунтується на принципах систематизації і накопичення в хронологічному порядку даних первинних документів, що відображують господарські операції безпосередньо в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку. Записи в накопичувальні відомості вносять за показниками, необхідними для управління, контролю й аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства, а також періодичної бухгалтерської звітності та розрахунків (декларацій), які надаються податковій адміністрації, до Пенсійного фонду та іншим організаціям з метою посилення контрольних функцій обліку операцій виробництва, каси, рахунків у банку, розрахунків з дебіторами та кредиторами, фінансовими органами; систематизація і накопичування відбувається як по кредиту, так і по дебету основних синтетичних і кореспондуючих з ними рахунків. Переважно це здійснюється у відомостях аналітичного обліку, а в окремих випадках — і у відповідних журналах-ордерах. Синтетичний і аналітичний облік здійснюються у реєстрах, як правило, в єдиній системі записів.

По синтетичних рахунках з великою номенклатурою облікових об'єктів, які мають значну кількість щомісячних записів господарських операцій, аналітичний облік ведуть у допоміжних відомостях і виробничих звітах, побудованих, в основному, за дебетовою ознакою. Вони застосовуються тільки в тих випадках,

коли необхідні дані неможливо накопичувати безпосередньо в журналах-ордерах. Дані цих реєстрів потім переносять у журнали-ордери.

Для узагальнення і первинного групування деяких облікових даних, крім основних реєстрів, застосовуються допоміжні реєстри, в яких господарські операції відображують на підставі первинних документів по необхідних аналітичних показниках.

Журнали-ордери побудовані таким чином, що в них відображують однорідні за економічним змістом операції, а також операції, що взаємопов'язані між собою. Тому ряд журналів-ордерів (2 с.-г., 3 с.-г., 4 с.-г., 8 с.-г., 10 с.-г., 11 с.-г., 12 с.-г., 13 с.-г., 15 с.-г.) передбачені для обліку операцій по кредиту декількох синтетичних рахунків. В цьому випадку для кожного синтетичного рахунка виділено окремий розділ.

Для забезпечення правильного групування даних первинних документів у журналах-ордерах передбачено типову кореспонденцію по кредиту рахунків бухгалтерського обліку і наведено перелік показників, необхідних для складання періодичної та річної звітності. В журналах-ордерах, що призначені для синтетичного та аналітичного обліку, крім того, передбачено позиції аналітичного обліку (журнали-ордери № 6 с.-г., № 7 с.-г., № 8 с.-г. та ін.).

Записи в облікових реєстрах проводять в міру надходження документів або підсумками за місяць залежно від характеру і змісту операції. На документах, дані яких включено до журналів-ордерів, відомостей, реєстрів й аркушів-розшифрувань, вказують номери відповідних реєстрів і порядкові номери записів в них (номер рядка). По документах, які відображені в реєстрах загальним підсумком, номер реєстру і номер запису вказують на окремому аркуші, який прикріплюється до зброшурованих документів.

Підсумкові дані в журналах-ордерах на кожному синтетичному рахунку в обов'язковому порядку необхідно звіряти з даними інших облікових реєстрів, в яких відображені записи по відповідних кореспондуючих рахунках. В тих журналах-ордерах, де облікові записи не можуть бути проконтрольовані шляхом зіставлення їх з відповідними показниками інших реєстрів, підсумкові дані по документах використовуються для перевірки підсумків по окремих кореспондуючих рахунках.

Суми, що зараховуються в дебет рахунків, за якими аналітичний облік ведуть у відповідних журналах-ордерах, відомостях,

реєстрах, в необхідних випадках групують по субрахунках або статтях аналітичного обліку в аркушах-розшифруваннях. На кожний рахунок, що дебетується, відкривають аркуш-розшифрування. Якщо в дебет синтетичного рахунка зараховують суми з кредиту декількох рахунків, зосереджених в одному журналі-ордері або розташованих в різних журналах-ордерах, то зазначене групування відбувається (за умови, що робота виконується одним бухгалтером) в одному аркуші-розшифровці.

Записи в аркушах-розшифруваннях проводяться за даними однакових документів підсумками за день або більш тривалий період, а в необхідних випадках — на підставі окремих документів з коротким поясненням змісту операції. По закінченні звітнього місяця заповнені аркуші-розшифрування передають працівнику, який веде відповідні записи в журналах-ордерах або у відомостях, в яких повинні знайти відображення аналітичні дані по рахунках. В облікових реєстрах, аналітичні дані яких відображують підсумками за місяць, обороти встановлюють шляхом підсумку сум по документах, попередньо згрупованих за необхідними аналітичними показниками.

Помилки, виявлені в реєстрах до підведення підсумків, виправляють шляхом закреслення помилкового запису і напису над закресленим правильного тексту або суми. Якщо помилку виявлено після підведення підсумків, але до внесення їх у Головну книгу, виправлення виконують на підставі бухгалтерської довідки з відображенням у вільних рядках або графах. Після запису підсумків журналів-ордерів у Головну книгу ніякі виправлення в них за поточний місяць не допускаються, а необхідні виправлення оформляють також бухгалтерською довідкою і заносять у Головну книгу в наступному місяці. Зазначені довідки зберігають при відповідному обліковому реєстрі, в якому здійснено виправлення.

Головну книгу використовують для узагальнення даних журналів-ордерів, взаємної перевірки правильності проведених записів по окремих синтетичних рахунках і складання бухгалтерського балансу за місяць, квартал і рік. У Головній книзі відображують залишки по рахунках, на яких вони були на початок місяця, поточні обороти і залишки на кінець місяця по відповідних синтетичних рахунках. Записи оборотів в Головну книгу є одночасно і реєстрацією облікових даних, що відображені в журналах-ордерах.

У Головній книзі записи за місяць виконують, як правило, по синтетичних рахунках, тому що необхідні дані в розрізі субрахунків і аналітичних рахунків знайшли уже відображення у відповідних реєстрах. Обороти по кредиту відповідного синтетичного рахунка відображують одним підсумковим записом із кожного журналу-ордера, а по дебету — із декількох журналів-ордерів за кореспондуючими рахунками з виведенням після цього кінцевого підсумку.

Отже, в Головній книзі записи здійснюють по дебету рахунків у кореспонденції з кредитованими рахунками, в той час як в журналах-ордерах записи роблять по кредиту в кореспонденції з рахунками, котрі дебетуються, що забезпечує взаємний контроль показників.

Перевірку правильності записів до Головної книги здійснюють шляхом підсумку сум оборотів і залишків по усіх рахунках. Суми дебетових і кредитових оборотів та залишків повинні бути відповідно рівними.

Головну книгу відкривають на рік, для чого на кожний синтетичний рахунок відводять окремих аркуш, а, за необхідності, по окремих рахунках — два аркуша.

Таким чином, в основу побудови нової журнально-ордерної форми обліку покладено такі найважливіші принципи:

► здійснення записів у журналах-ордерах у порядку реєстрації операцій тільки по кредиту рахунка в кореспонденції з дебетом рахунків (інших рахунків);

► сполучення, як правило, в єдиній системі записів синтетичного та аналітичного обліку;

► відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій в розрізі показників, необхідних для здійснення контролю, аналізу і складання періодичної і річної бухгалтерської звітності;

► застосування журналів-ордерів по декількох рахунках, які мають між собою економічний і обліковий зв'язок;

► застосування облікових реєстрів заздалегідь зазначеною кореспонденцією рахунків та показниками,

які необхідні для складання періодичної і річної бухгалтерської звітності, а в окремих випадках — з номенклатурою статей аналітичного обліку в деяких рахунках;

► застосування місячних, а у деяких випадках — кварталних і річних журналів-ордерів з використанням необхідної кількості вкладених аркушів.

1.6.5. Принципи побудови машинно-орієнтованих форм бухгалтерського обліку. Засоби обчислювальної техніки і програмні засоби

Великий обсяг економічної інформації, який постійно збільшується, потребує подальшого вдосконалення облікової і контрольно-аналітичної роботи. В умовах ручної обробки знижується якість інформації, продовжуються строки її опрацювання, а зростання затрат праці призводить до різкого збільшення управлінського персоналу.

На сучасному етапі удосконаленню управління і поліпшенню якості економічної інформації сприяє використання засобів обчислювальної техніки для обліку, аналізу господарської діяльності і планування виробництва. Сьогодні у нас в країні проходить масове переобладнання бази обчислювальної техніки на основі ІВМ-сумісних комп'ютерів на процесорах 386, 486 і 586 (Pentium) з орієнтацією на достатньо цікаві, але далеко не єдині програмні системи MS Windows.

Основна тенденція сьогодні – це раціональне застосування персональних ЕОМ для автоматизації бухгалтерського обліку. Розробкою і створенням систем автоматизації бухгалтерського обліку на основі ПЕОМ займається велика кількість спеціалізованих фірм.

Аналіз програмних засобів, що використовуються, дозволяє класифікувати їх за основними функціями:

- програми, що реалізують функції фінансового (синтетичного) обліку і формування фінансової звітності;
- програми, що реалізують функції фінансового і управлінського обліку для малих підприємств;
- програми, що реалізують функції окремих розділів обліку і переважно облік основних засобів, облік матеріальних цінностей, облік розрахунків по оплаті праці й інші для великих і середніх підприємств.

Перші дві групи програм призначені для малих підприємств, які характеризуються невеликим обсягом робіт по веденню бухгалтерського обліку. Серед цієї групи програм найбільш розповсюджено такі пакети прикладних програм, як: «Фінанси без проблем» (Хакерт-дизайн, Маріуполь), «Міні-бухгалтерія» (фірма «ІС» Москва), «Бухгалтерія малого підприємства» (фірма «Фар» Москва) та ін. Названі програми дають можливість скласти оборотно-шаховий баланс, оборотні відомості по рахунках, баланс і додатки до нього.

Серед пакетів другої групи найбільш раціональною вважається програма «Бухгалтерія без проблем» (Аудиторська фірма АСВП, Москва), яка включає два модулі «Управлінський облік» і «Зведений аналітичний і синтетичний облік і складання звітності».

Найбільш змістовним серед пакетів 3-ї групи є комплекс «Abacus Professional», який працює у суттєвому і локальному режимах і охоплює усі ланки і рахунки бухгалтерського обліку.

Більшість названих бухгалтерських програм побудовано за типовою схемою: організується один або декілька журналів господарських операцій, в які заносяться дані первинного обліку. На підставі накопиченої в журналі інформації комп'ютер в автоматичному режимі формує всі необхідні звіти.

На ведення журналу господарських операцій витрачається значна частина робочого часу. Тому якість бухгалтерської програми суттєвим чином залежить від таких чинників, як зручність і швидкість введення інформації в комп'ютер і можливість маніпуляції раніше введеною інформацією.

Приведений перелік пакетів бухгалтерських програм, на жаль, не враховує особливості підприємницької діяльності в сільському господарстві. Цю проблему в значній мірі вирішено Харківським національним аграрним університетом, де створено пакет прикладних програм для автоматизованої обробки облікової інформації на базі ПЕОМ з врахуванням потреб сільськогосподарських підприємств.

Підставою для проведення досліджень у цьому напрямі був спільний наказ Мінсільгоспу СРСР і ЦСУ СРСР від 22.12.1972 р. № 442/852, яким було затверджено типовий проект комплексної механізації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах.

Оснoву машинно-орієнтованих форм бухгалтерського обліку складає інформація первинних документів. Подвійний запис, що є основним способом відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, зберігається і в умовах обробки бухгалтерської інформації за допомогою ПЕОМ.

Машинні носії інформації сприяють автоматизації процесів її обробки, суміщенню синтетичного і аналітичного обліку, накопиченню інформації, необхідної для розробки показників місячної, квартальної і річної звітності підприємств.

При машинних формах обліку технологічний процес обробки даних в бухгалтерії зводиться до кодування документів і зв'язаними з цим логічними діями, а всі інші дії виконує комп'ютер.

Весь процес обробки облікової інформації можна умовно розділити на шість етапів:

- створення і введення робочого кодифікатора;
- підготовка вхідної інформації на первинних документах;
- первинна (обчислювальна) обробка вхідної інформації;
- створення і введення нормативно-довідкової і оперативної інформації;
- отримання вихідної інформації (машинограм);
- використання машинограм при складанні бухгалтерського балансу, звітності, аналізу і контролю господарської діяльності підприємства.

На першому етапі обробки облікової інформації необхідно розробити номенклатуру, яка підлягає кодуванню і вибрати систему кодування.

Коди — це сукупність умовно позначених всіх елементів систематизованої облікової номенклатури. Вони повинні бути єдиними для усіх структурних підрозділів і мати мінімальну кількість цифрових знаків. В розвиток коду застосовуються шифри, які означають собою конкретний елемент облікової номенклатури.

Систему кодів і шифрів до впровадження машинної обробки інформації розробляє програміст спільно з фахівцями і працівниками бухгалтерії господарства.

Існує декілька систем побудови кодів: порядкова, серійна, порозрядна, система повторення і комбінована. При порядковій системі кодування усі позиції облікової номенклатури кодують

за ростом номерів без пропуску їх для резерву. Серійна система кодування, на відміну від порядкової, для кожної групи має однорідний номенклатурний резерв вільних номерів для її розширення. В порядковій десятковій системі кодування кожній ознаці облікової номенклатури відводять певне число розрядів. При комбінованій (змішаній) системі код будують зразу за декількома системами.

Важливим етапом облікового процесу є документальне оформлення господарських операцій у момент їх здійснення. Працівники бухгалтерії перевіряють і дооформлюють первинні документи. При цьому звертається увага не тільки на юридичну сторону оформлення, але і на правильність використання записів і наявність у документах усіх необхідних реквізитів. Відповідальним моментом облікового процесу є шифрування даних в документах. Тому її слід доручати кваліфікованим працівникам бухгалтерії.

Кодування первинних господарських операцій на першому її етапі передбачає встановлення кореспондуючих синтетичних рахунків.

Оскільки всяка господарська операція викликає лише одну кореспонденцію, машинна обробка інформації, на відміну від інших форм бухгалтерського обліку, оперує рахунковими формулами типу: дебет рахунка №... кредит рахунка №..., тобто простими бухгалтерськими проводками.

Кодування господарських операцій полягає в проставлянні відповідних кодів на усіх ступенях аналітичного обліку як по кредиту, так і по дебету синтетичного рахунка.

Дякуючи кодуванню, створюється можливість для перенесення цифрових характеристик господарських операцій на технічний носій ПЕОМ для подальшої автоматизованої їх обробки за заданою програмою.

Сукупність кодів по кожній господарській операції, які необхідно перенести з документа на технічний носій ПЕОМ, називаються обліковою фразою.

Елементами будь-якої облікової фрази є: група реквізитів документа, група дебету, група кредиту, група натуральних показників, сума операції. Облікову фразу можна виразити формулою:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
00	00	00	000	00	0	0000	00	00000	0000000

де 1 — код підприємства; 2 — дата; 3 — місяць; 4 — код виробничого підрозділу; 5 — код синтетичного рахунка; 6 — код субрахунка; 7 — код аналітичного рахунка; 8 — код статті витрат; 9 — кількісні показники; 10 — код синтетичного і аналітичного рахунку по кредиту.

Якщо в цю формулу ввести цифрові характеристики господарської операції, то одержимо конкретну фразу, яку буде розміщено на первинному документі і без утруднень перенесено на технічний носій.

Формули облікової фрази можуть бути різними залежно від видів, що відображуються в документах операцій. Тому всі документи ділять на дві групи. До першої групи включають документи з обліку праці та її оплати, до другої — всі інші документи.

Відповідно до порядку кодування рахунків один із двох взаємозв'язаних кореспондуючих рахунків умовно називається основним, другий — кореспондуючим. Кожний із двох кореспондуючих рахунків є одночасно і основним, тобто показує динаміку окремого об'єкта обліку, і кореспондуючим, тобто показує напрям руху засобів (кредитовий оборот) або джерело цього руху (дебетовий оборот).

Так, в операції Дебет рахунка 66 Кредит рахунка 30 (виплата заробітної плати) рахунок № 30 основний, оскільки він відображує рух коштів у касі, а рахунок № 66 буде кореспондуючим як напрям цих коштів. Якщо основним буде рахунок № 66, що відображує напрямок коштів, то кореспондуючим буде рахунок 30, який покаже звідки надійшли кошти.

У випадках, коли права частина рахункової формули характеризує основний рахунок, а ліва — кореспондуючий, то порядок запису кореспонденції рахунків при кредитовому обороті відповідає звичайному розташуванню рахункової формули: Дебет □ Кредит. Дебетовий оборот можна виразити так: Кредит □ Дебет. Таким чином, облікова фраза передає тільки кредитовий оборот, а формування дебетового обороту відбувається в автоматичному режимі.

При автоматизованій обробці облікової інформації слід використовувати документи затвердженої форми, на кожному з яких виділені зони кодування.

Технологічний процес обробки облікової інформації в умовах АРМ складається з двох частин. Перша частина включає пакет прикладних програм з обліку праці та її оплати (ППП АРМ ОПЗП); друга — документи зведеного синтетичного і аналітич-

ного обліку (ППП АРМ САО). Як результат використання двох пакетів програм розроблено інтегроване автоматизоване робоче місце бухгалтера (ІАРМ бухгалтера), яке автоматизує такі розділи бухгалтерського обліку: облік основних засобів; облік виробничих запасів; облік витрат на виробництво і вихід продукції; облік готової продукції, товарів і реалізації; облік коштів і розрахунків; облік фінансових результатів; облік капіталу і резервів; облік кредитів банку і фінансування; синтетичний облік; бухгалтерську звітність. Це дає змогу проводити роботу з автоматизації окремих розділів обліку. Вхідною інформацією для автоматизованої обробки є первинні документи, які повинні мати кількісно-вартісні показники або відповідні коефіцієнти.

Документи заповнюють чітко і у відповідних графах. Первинні документи складають згідно з діючими інструктивними положеннями.

Заповнені і закодовані первинні документи комплектують за формою в пачки по 100 документо-рядків. На кожен пачку виписують супровідний ярлик і присвоюють порядковий двозначний номер. Для обробки документи комплектують у пачки по рахунках, а при великих номенклатурах — по субрахунках. Це полегшує звіряння залишків аналітичного обліку і складського господарства, а також контроль за правильністю одержаних машинограм.

Нормативно-довідкову інформацію створює господарство на дату впровадження АРМ бухгалтера. Потім її постійно коригують для автоматизації розрахунків і здійснення автоматичних операцій, щоб мати вихідні документи.

Введення нормативно-довідкової інформації, підтримання її в робочому стані в умовах автоматизації обліку є важливим обов'язком працівників бухгалтерії, несвоєчасне або неповне подання змін для коригування довідників призводить до невиконання автоматичних розрахунків і пов'язане з додатковими затратами часу працівників бухгалтерії на дооформлення документів і перерахування даних.

Для обліку праці і заробітної плати застосовують такі довідники: інформація про працюючих; інформація про утримання за виконавчими документами; інформація про утримання органам страхування і ощадному банку; інформація про утримання кредиту, позичок, вартості послуг житлово-комунального господарства; інформація про категорії і види оплат; інформація про плановий фонд робочого часу; інформація про підприємство;

інформація про відпустки і листки непрацездатності, інформація про вартість послуг; інформація про трактори, комбайни.

***Машинограми
синтетичного
та аналітичного
обліку. Довідкові
машинограми***

Машинним формам бухгалтерського обліку притаманні особливі реєстри — машинограми, які підрозділяються на аналітичні і синтетичні. Ці машинограми відрізняються між собою ступенем подробиць, закладеної в них інформації і групуванням економічних показників.

Машинні носії інформації сприяють автоматизації процесів її обробки в напрямі накопичення і систематизації для визначення аналітичних показників і складання місячної, кварталової і річної звітності.

Багатогранна діяльність сільськогосподарських підприємств змушує застосовувати безліч різноманітних машинограм синтетичного і аналітичного обліку.



Розділ 2

ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ

2.1. Економічний зміст і завдання обліку грошових коштів

Нормальну виробничу діяльність кожне підприємство може здійснювати лише при постійних зв'язках з іншими підприємствами з допомогою грошових коштів.

Терміни, що використовуються у цьому розділі мають таке значення:

Грошові кошти — готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Еквіваленти грошових коштів — короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються в певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Негрошові операції — операції, які не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів.

Інвестиційна діяльність — придбання та реалізація таких необоротних активів, а також таких фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Операційна діяльність — основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Рух грошових коштів — надходження і вибуття грошових коштів та їх еквівалентів.

Фінансова діяльність — діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Як результат своєї операційної діяльності всі підприємства проводять розрахунки з комерційними банками по позичках і через комерційні банки сплачують вартість товарів, робіт та послуг одне одному.

Згідно із ст. 24 Закону України «Про підприємство» розрахунки підприємств по своїх зобов'язаннях проводяться в безготівковому та готівковому порядку через установи банків відповідно до

правил здійснення розрахункових та касових операцій, затверджених Національним банком України.

Більшість розрахунків з виконання зобов'язань здійснюється через установи банків безготівковим шляхом. Розрахунки готівкою між підприємствами, організаціями й установами дозволяється проводити лише тоді, коли суми окремих платежів менші від сум, встановлених банками для безготівкових розрахунків.

При проведенні безготівкових операцій банки здійснюють контроль за дотриманням сільськогосподарськими підприємствами платіжної і договірної дисципліни, допомагають використовувати найбільш доцільні форми розрахунків, прискоренню обігу обігових коштів.

Які завдання вирішує бухгалтерія при обліку грошових коштів?

Основними завданнями обліку грошових коштів є: виконання операцій з грошовими коштами по розрахунках з постачальниками, покупцями; контроль за дотриманням касової і розрахункової дисципліни; своєчасне і правильне документальне оформлення операцій по руху грошових коштів, щоденний контроль за збереженням готівки і цінних паперів у касі підприємства; інвентаризація грошових коштів і відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку; дотримання стандарту бухгалтерського обліку № 4 «Звіт про рух грошових коштів» та надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися в грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період.

Для відображення коштів використовуються такі рахунки і субрахунки:

30 «Каса»;

31 «Рахунки в банках»:

311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;

313 «Інші рахунки в банках в національній валюті»;

314 «Інші рахунки в банках в іноземній валюті»;

33 «Інші кошти»:

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»;

34 «Короткострокові векселі одержані»;

35 «Поточні фінансові інвестиції»:

351 «Еквіваленти грошових коштів»;

352 «Інші поточні фінансові інвестиції».

2.2. Облік касових операцій

До касових операцій відносять операції, пов'язані з одержанням і витратою готівки безпосередньо із каси підприємства.

Дії підприємства з ведення касових операцій регламентовані. Касові операції (надходження до каси готівки і видача) здійснюються відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 19.02.2001 № 72, зміни до Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку 21.08.2001 р. № 237/5428 та Інструкції Національного банку № 4 «Про організацію роботи з готівкового обігу установами банків України» (у редакції Постанови правління НБУ від 13 жовтня 1997 р.).

Всі підприємства незалежно від форм власності зобов'язані зберігати належні їм кошти в установах банків, а одержану суму готівки витрачати за цільовим призначенням.

Сільськогосподарським підприємствам законодавчо дозволено проводити розрахунки з юридичними, а також із фізичними особами за готівку.

Всі готівкові розрахунки з підприємствами, а також із фізичними особами здійснюються як за рахунок коштів, одержаних у касі банку, так і за рахунок виручки від реалізації готової продукції (робіт, послуг). Однак ті підприємства та індивідуальні підприємці, які мають податкову заборгованість, не можуть використати готівкову виручку для забезпечення господарських потреб. У таких випадках готівкові розрахунки підприємств та індивідуальних підприємців між собою, а також з громадянами можуть проводитися виключно за рахунок коштів, отриманих з установ банків. (Зміни та доповнення до інструкції № 4 «Про організацію роботи з готівкового обігу установами банків України», затверджені Постановою Правління Національного банку України від 19 січня 1999 р. № 17). Згідно з Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні та наступними змінами і доповненнями встановлена гранична сума, якою можуть оперувати в готівкових розрахунках підприємницької структури.

Протягом одного дня одне підприємство (підприємець) може розрахуватися з іншим підприємством (підприємцем) у готівковій формі сумою не більше 3 тис. грн. Обмеження в 3 тис. грн стосується розрахунків платника тільки з одним контрагентом.

Підставою для розрахунків є документи: податкова накладна, акт виконаних робіт, товарний чек та ін.

Чи встановлюється ліміт зберігання готівки в касі?

Зберігати в касі готівку дозволяється в межах лімітів залишку готівки, які встановлюються установами банку щорічно протягом першого кварталу поточного року.

Сільськогосподарські підприємства самостійно визначають розміри готівки, що постійно знаходиться в їх касах, і повідомляють про це в першому кварталі кожного року установі банку, яка їх обслуговує.

Перевищення встановленого банком ліміту у світлі норм Указу Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з урегулювання обігу готівки» від 12 червня 1995 р. № 436/95 (у чинній редакції, затвердженій Указом Президента України від 11 травня 1999 р. № 491/99) карається санкцією у вигляді штрафу у двократному розмірі виявленої понадлімітної готівки.

При визначенні залишку готівки на кінець дня і порівнянні її з встановленим лімітом необхідно керуватись таким.

Сільськогосподарські підприємства, що одержали в банку грошові кошти для виплати заробітної плати, заохочень, усіх видів допомоги, компенсацій, пенсій, стипендій, витрат на відрядження, дивідендів мають право зберігати в касі понад встановленого ліміту протягом 5 робочих днів, до яких включають день одержання готівки в банку. Після закінчення цього терміну готівка, що не використана за призначенням, повинна бути повернена в банк не пізніше наступного дня і в подальшому видається підприємству за їх першою вимогою на ті самі цілі.

Чи можна видавати в підзвіт готівку?

Згідно з діючим положенням видача готівки в підзвіт проводиться з кас підприємств за умови повного звіту конкретної підзвітної особи за раніше

виданими в підзвіт сумами.

Особи, які одержали готівку в підзвіт, зобов'язані подати до бухгалтерії підприємства звіт про витрачені (або з якихось причин не витрачені) суми не пізніше:

- за відрядженнями — 3 робочих днів після повернення з відрядження;
- на закупівлю продукції — 10 робочих днів з дня видачі готівки в підзвіт;

► на всі інші виробничі (господарські) потреби — наступного робочого дня після видачі її в підзвіт.

Якщо з каси підприємства його працівнику одночасно передбачена готівка на відрядження та кошти для вирішення в цьому відрядженні виробничих чи господарських питань (у тім числі для закупувлі ним продукції), то підзвітна особа протягом трьох робочих днів після повернення з відрядження повинна подати до бухгалтерії підприємства одночасно звіт про суму, що була їй передбачена для вирішення виробничих питань, та авансовий звіт про витрачені кошти безпосередньо на відрядження.

Коли встановлюються фінансові санкції згідно з чинним законодавством за перевищення ліміту в касі?

Готівка, що видана в підзвіт, але не витрачена і не повернена до каси підприємства наступного дня після закінчення зазначених вище строків включається розрахунково до суми фактичного залишку готівки в касі на кінець дня. Здобута в результаті роз-

рахунків сума порівнюється із встановленим лімітом залишку готівки в касі. На суму перевищення ліміту застосовується фінансова санкція.

Крім цього фінансові санкції застосовуються:

► за видачу готівкових коштів у підзвіт без повного звітування щодо раніше виданих коштів (у розмірі 25 % виданих у підзвіт сум);

► за витрачення готівки з виручки на витрати, пов'язані з оплатою праці за наявності податкової заборгованості (у межах проведених виплат);

► у разі витрачення підприємствами та індивідуальними підприємцями одержаних в установі банку готівкових коштів не за цільовим призначенням (у розмірі використаної готівки);

► у разі неотримання підприємствами та індивідуальними підприємцями при здійсненні готівкового платежу від їх отримувача платіжного документа (у розмірі проведення виплат);

► у разі здійснення підприємствами (індивідуальними підприємцями) готівкових розрахунків з іншими підприємствами понад установлену граничну суму (3 тис. грн). Кошти в розмірі перевищення зазначеної суми розрахунково додаються до фактичних залишків готівки в касі платника готівки того дня, коли було здійснено таку операцію, з подальшим порівнянням одержаної суми із затвердженим лімітом каси (на суму перевищення розрахунково визначеного касового залишку при розрахунку готівкою в сумах більше 3 тис. грн з одним контрагентом).

Хто на підприємствах здійснює ведення касових операцій?

Для ведення касових операцій у штаті підприємства передбачається касир, який несе повну матеріальну відповідальність за збереження всіх прийнятих цінностей. Після рішення про призначення на посаду касира головний бухгалтер знайомить його з порядком ведення касових операцій у народному господарстві України. З ним укладається договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність. Касир не має права передовіряти будь кому свої обов'язки. За необхідності тимчасової заміни касира його обов'язки керівником підприємства покладаються на іншого працівника, з яким у свою чергу укладається договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність. Якщо касир несподівано залишив касу, готівка й інші цінності, які перебувають у нього на матеріальній відповідальності, передаються іншому касиру в присутності керівника підприємства, головного бухгалтера і членів комісії. Названі функції касира не можуть покладатися на осіб, які виконують розрахунки по оплаті праці, тимчасовій непрацездатності, премій, або користуються правом підпису касових документів.

До ведення касових операцій не допускаються особи:

- які раніше притягалися до кримінальної відповідальності за навмисні злочини, судимість у яких не погашена або не знята у встановленому порядку;
- які страждають хронічними психічними захворюваннями;
- яким пред'явлені звинувачення в здійсненні злочину;
- які систематично порушують громадський порядок;
- які зловживають спиртними напоями.

Хто забезпечує збереження грошових коштів?

Підприємство створює необхідні умови, що забезпечують збереження грошових коштів у касі, при доставці їх з установ банків або при внесенні на поточні рахунки.

Касою називається спеціально обладнане та ізольоване приміщення, призначене для приймання, видачі та зберігання готівкових коштів, інших цінностей і касових документів де, як правило, ведеться Касова книга. Керівники підприємств несуть персональну відповідальність у тих випадках, коли за їх провиною не було створено необхідні умови, які б забезпечили збереження готівки в касі або при транспортуванні. Двері в касу під час проведення грошових операцій повинні бути зачинені з внут-

рішнього боку. Доступ у касу особам, які не мають відношення до її роботи, забороняється.

Вся готівка і цінні папери на підприємствах зберігаються, як правило, у вогнетривких металевих шафах, які після закінчення роботи закривають ключем і опечатують сургучною печаткою касира. Ключі від металевих шаф і печатки зберігаються в касира, а дублікати — в опечатаних касиром пакетах зберігаються в керівника підприємства. Зберігання в касі готівки й інших цінностей, які не належать цьому підприємству заборонено.

Перед відкриттям каси і металевих шаф касир зобов'язаний оглянути їх, впевнитися в справності сигналізації і якщо помічено будь-які пошкодження, зобов'язаний сповістити про це керівника підприємства, а ті у свою чергу — в органи внутрішніх справ і забезпечити охорону каси до появи працівників міліції.

Керівник підприємства має надати касиру охорону при транспортуванні грошових коштів з установ банків або здачі в них і в разі потреби транспортний засіб.

При транспортуванні грошових коштів касиру, супровідним його особам і водію транспортного засобу забороняється:

- розголошувати маршрут руху і розмір суми грошових коштів, що перевозяться;
- допускати в салон транспортного засобу осіб, які не призначені керівником для доставки грошей;
- їхати попутним або громадським транспортом;
- відвідувати магазини, ринки та інші такі місця;
- виконувати якісь доручення, не пов'язані з транспортуванням коштів і будь-яким іншим засобом відволікатись від доставки грошей за призначенням.

Яким документом оформляється надходження і видача готівки?

Касові операції оформляються прибутковими та видатковими касовими ордерами, типові форми і порядок заповнення яких затверджені наказом Міністерства статистики України від 15.02.1996 р. № 51 «Про затвердження типових форм первинного обліку касових операцій» і мають застосовуватися усіма підприємствами.

Документом, на підставі якого приймають у касу готівку, є Прибутковий касовий ордер (тип. ф. КО-1) підписаний головним бухгалтером підприємства, або особою на це уповноваженою. Готівку з каси видають за Видатковим касовим ордером (тип. ф. КО-2), Платіжними відомостями та іншими документами, засвідченими спеціальним штампом, який замінює касовий ордер і

підписами керівника та головного бухгалтера підприємства чи осіб на це уповноважених. До видаткових ордерів можуть додаватися заява на видачу готівки, розрахунки тощо.

Якщо на доданих до видаткових касових ордерів документах, заявах, рахунках тощо є дозвільний напис керівника, то підпис керівника на видаткових касових ордерах не обов'язковий.

При видачі готівки за видатковим касовим ордером окремі особі касир вимагає надання документа, який засвідчує особу одержувача, записує назву і номер документа, коли і ким він виданий. Якщо документ, що замінює видатковий касовий ордер, складено на декількох осіб, то одержувачі теж зобов'язані надати документи, що засвідчують їх особу і розписатися у відповідній графі платіжних документів.

Готівку касир видає тільки особі, указаній у видатковому касовому ордері за паспортом або документом, який його замінює. Якщо готівка видається за дорученням, оформленим в установленому порядку в касовому ордері після прізвища одержувача грошей бухгалтерією записується прізвище особи, якій доручено отримувати готівку. Якщо готівка видається за відомістю, перед розписом в отриманні готівки касир робить надпис «За дорученням». Доручення залишається в касира і додається до видаткового касового ордера.

Оплата праці, виплата допомоги по тимчасовій непрацездатності, стипендій, пенсій і премій виконується касиром за платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями, за складанням видаткових касових ордерів після закінчення видачі.

На титульному аркуші платіжної (розрахунково-платіжної) відомості робиться підпис керівника та головного бухгалтера, що дозволяє видачу готівки, і терміни видачі на загальну суму готівки. По закінченні видачі готівки в терміни, обумовлені Положенням про ведення касових операцій, касир зобов'язаний у платіжній відомості навпроти прізвища осіб, яким не виплачено зарплату, допомогу, стипендію, пенсію або премію, поставити штамп або зробити помітку від руки «Депоновано» і скласти реєстр депонованих сум. У кінці відомості робиться помітка про фактично виплачену суму готівки і суму, яку необхідно депонувати, звірити всі суми загальним підсумком за платіжною відомістю і скріпити цю суму своїм підписом. Депоновані суми належить здати в установу банку і на здані кошти складається один загальний видатковий касовий ордер.

Підприємства, які займаються закупівлею сільгосппродукції та заготівлею вторсировини, можуть проводити видачу готівки

здавальникам сільгосппродукції та вторсировини за відомостями, в яких зазначаються їх прізвища, адреси, обсяги зданої продукції і сума виплаченої готівки, що засвідчуються підписом здавальника.

Якщо закупівля сільгосппродукції та заготівля вторсировини здійснюються під час відрядження, то відомості про це подаються одночасно з авансовим звітом про відрядження.

Видача готівки з каси підприємства для здавання її до установи банку оформляється видатковим касовим ордером з відображенням цієї операції в Касовій книзі. Документом, що свідчить про здавання виручки до установи банку, є Квитанція до Об'яви про внесення готівки за підписами бухгалтера і касира установи банку, засвідчена печаткою (штампом) установи банку. Документом, що свідчить про здавання виручки інкасаторам банку, є копія супровідної відомості за підписом інкасатора, засвідчена печаткою (штампом) установи банку.

Всі прибуткові і видаткові ордери та документи, що їх замінують, виписують у бухгалтерії чітко і ясно чорнилом або пастою кулькових ручок. Жодних виправлень, навіть застережених, у цих документах робити не дозволяється, забороняється також видавати прибуткові і видаткові документи особам, які вносять або одержують гроші.

Всі прибуткові і видаткові касові ордери та документи, що їх замінують, до передачі в касу реєструють у бухгалтерії в Журналі реєстрації прибуткових та видаткових касових документів (тип. ф. № КО-3). Форми прибуткового і видаткового касових ордерів наведено нижче.

Касові документи після складання касиром звіту та його оброблення в бухгалтерії комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються в окремі папки та зберігаються протягом 36 місяців після закінчення календарного року матеріально відповідальною особою, на яку покладено обов'язок зберігання документів, в окремому сейфі або спеціальному приміщенні, що передається під охорону.

Винесення з приміщення, що охороняється, касових документів дозволяється лише в окремих випадках і тільки за письмовим дозволом керівника або головного бухгалтера. До кінця робочого дня документи обов'язково повертають.

Довідки за касовими документами (підписані керівником і головним бухгалтером) видаються відповідним органам на їхню вимогу у випадках, передбачених чинним законодавством України.

Затверджено наказом
Мінстату України
від 15.02.1996 р. № 51

Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ 00373212

Код за УКУД

Видатковий касовий ордер

Номер документа	Дата складання		Кореспондуючий рахунок	Код аналітичного обліку	Сума	Код цільового призначення
1	2	3	4	5	6	7
621	6.09.2003		372		290,00	

Видати Гончарову Володимирі Васильовичу

прізвище, ім'я, по батькові

Підстава на витрати з відрядження

Двісті дев'яносто грн 00 коп.

прописом

Додаток заява

Керівник Волков

Головний бухгалтер Денисенко

Одержав Двісті дев'яносто грн 00 коп.

«6» вересня 2003 р.

Підпис Гончаров

За паспортом МК 080067, виданим 22.04.1998 р. Липецьким відділом УМВС України в Харківській обл.

Видав касир Авраменко

Затверджено наказом Держкомстату України від 27 липня 1998 № 263 Типова форма № КО-1						
<u>ПСП «Маяк»</u>			Код за ДКУД <input type="checkbox"/>			
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ <u>00373212</u>						
Прибутковий касовий ордер						
Номер документа	Дата складання		Кореспондуючий рахунок	Код аналітичного обліку	Сума	Код цільового призначення
450	6.09.03		311		3200,00	
Прийнято від <u>3 поточного рахунка по чеку КБ 4655350</u>						
Підстава <u>на виплату заробітної плати</u>						
<u>Три тисячі двісті</u> грн <u>00</u> коп.						
<u>«6» 09 2003 р.</u>						
М.П.						
Головний бухгалтер <u>Денисенко</u>						
Касир <u>Авраменко</u>						

Касові документи можуть вилучатися у випадках, передбачених чинним законодавством України.

У якому обліковому реєстрі здійснюється аналітичний облік касових операцій?

Надходження і видачу грошей обліковують у Касовій книзі (тип. ф. КО-4), записи до якої робить касир відразу після одержання або видачі грошей за кожним ордером чи документом, який його замінює. Наприкінці кожного робочого дня касир підсумовує операції за день, визначає залишок грошей у касі на наступний день і передає до бухгалтерії відривний листок касової книги з копіями записів за день та доданими прибутковими і видатковими касовими документами, як звіт касира, під розписку в касовій книзі. Підприємство веде тільки одну касову книгу. Вона повинна бути пронумерована, прошнурована і скріплена сургучною печаткою. На останній сторінці Касової книги необхідно указати кількість пронумерованих сторінок, яка завіряється підписами керівника господарства та головного бухгалтера господарства.

Відокремлені підрозділи, що мають каси і здійснюють розрахунки готівкою, проводять при цьому касові операції з видачі (приймання) готівки на будь-які потреби з оформленням видаткових (прибуткових) касових ордерів або застосовують РРО (РК) при розрахунках зі споживачами, самостійно здають готівкову виручку до каси установи банку (інкасаторам банку), повинні також вести касові книги, які видаються і оформляються підприємством — юридичною особою, до складу якої вони входять.

На підприємстві за згодою касира і за умови забезпечення повного збереження касових документів касова книга може вестися автоматизованим засобом, за якого її аркуші формують у вигляді машинограм «Вкладний лист касової книги». Одночасно формується машинограма «Звіт касира». Форму касової книги та звіту касира наведено на с. 70 – 71.

Що означає і включає в себе бухгалтерська обробка звітів касира?

Бухгалтерська обробка звітів касира полягає в старанності перевірки правильності оформлення прибуткових і видаткових касових документів, відповідності записів у звіті даним доданих до них документів, підрахунок підсумків операцій за день і залишків на початок і кінець робочого дня. Повинні бути також звірені суми одержаної і зданої готівки в установи банків з відповідними виписками банків по поточних рахунках. Після перевірки касового звіту в спеціальній графі проставляються кореспондуючі рахунки.

Особливістю сільськогосподарських підприємств є те, що значну частку в касових операціях становить надходження готівки від населення за надані послуги, виконані роботи, реалізовану сільськогосподарську продукцію. Це передбачає необхідність організації спеціального контролю за повнотою оприбуткування і своєчасністю здачі виручки.

У строки встановлені керівником підприємства, але не рідше одного разу на квартал на кожному підприємстві проводиться раптова ревізія каси, про що складають відповідний акт. При проведенні документальної ревізії слід також перевірити наявність готівки в касі, усі касові документи і записи до касової книги. Результати ревізії оформляють актом, у якому фактичний залишок касової готівки зіставляють з даними обліку, що дає можливість визначити нестачу або надлишок грошових коштів. Акт необхідно оформити у день ревізії каси і підписати членами ревізійної комісії. У випадках, коли буде встановлено нестачу або надлишок, комісія повинна вимагати від касира письмове пояснення.

Каса за «6» 09.2003 р. Лист 21

Номер документа	Від кого отримано або кому видано	Номер кореспондуючого рахунка	Прибуток	Видаток
	<i>Залишок на початок дня</i>	<i>206.80</i>		
<i>450</i>	<i>З банку по чеку № 4655350</i>	<i>311</i>	<i>3200,00</i>	
<i>451</i>	<i>ТОВ «Лідер» за с.-г. продукцію</i>	<i>361</i>	<i>10 654,70</i>	
<i>621</i>	<i>Гончарову В.В. у підзвіт на витрати на відрядження</i>	<i>372</i>		<i>290,00</i>
<i>622</i>	<i>За платіжною відомістю премія</i>	<i>661</i>		<i>560,60</i>
<i>623</i>	<i>За платіжною відомістю заробітна плата</i>	<i>661</i>		<i>2630,00</i>
<i>624</i>	<i>В банк на поточний рахунок</i>	<i>311</i>		<i>10 000,00</i>
		<i>Перенос</i>	<i>13 854,70</i>	<i>13 480,60</i>

На якому рахунку ведеться синтетичний облік касових операцій і з якими рахунками він кореспондує?

Рахунок 30 «Каса» призначений для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в касі підприємства.

Рахунок 30 «Каса» має такі субрахунки:

301 «Каса в національній валюті»;

302 «Каса в іноземній валюті».

За дебетом рахунка 30 «Каса» відображується надходження грошових коштів у касу підприємства, за кредитом — виплата грошових коштів із каси підприємства.

На підприємствах, де працюють операційні каси (продаж квитків, оплата послуг зв'язку, обмін валют тощо), відкриваються субрахунки «Операційна каса в національній валюті» та «Операційна каса в іноземній валюті».

Номер документа	Від кого отримано або кому видано	Номер кореспондуючого рахунка	Прибуток	Видаток
Разом за день			13 854,70	13 480,60
Залишок за день			580,90	×
У тому числі на зарплату				×
Касир <i>Авраменко</i>				
Записи у касовій книзі перевірів і документи в кількості <i>два</i> прибуткових та <i>три</i> видаткових отримав Бухгалтер <i>Денисенко</i>				

Бухгалтерський облік надходження грошей до каси, а також їх використання можна навести на таких умовних прикладах.

Приклад 1. Припустимо залишок готівки в касі ПСП «Маяк» на 6.09.2003 р. був 206,80 грн. 6.09.2003 р. Підприємство одержало в банку готівку для виплати заробітної плати 3200 грн. Від покупців надійшла виручка за реалізовану сільськогосподарську продукцію — 10 654,70 грн. В цей же день було виплачено працівникам заробітну плату — 2630 грн, премію — 560,60 грн. Видано у підзвіт головному економісту підприємства Гончарову В.В. на витрати на відрядження — 290 грн. Внесено в банк на поточний рахунок — 10 000 грн. Поярядок відображення цих операцій в обліку наведено у табл. 2.1.

2.1. Господарські операції з обліку руху грошей в касі ПСП «Маяк»

Пор. №	Дата	№ доку-мента	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
				дебет	кредит	
1	6.09	450	Одержано готівку в банку по чеку № 4655350 для виплати зарплати	301 «Каса в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	3200,00
2	6.09	451	Надійшла виручка в касу від покупців за реалізовану сільськогосподарську продукцію	301 «Каса в національній валюті»	361 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	10 654,70
3	6.09	623	Відображено виплачену суму заробітної плати	661 «Розрахунки за заробітною платою»	301 «Каса в національній валюті»	2630,00
4	6.09	622	Відображено виплачену премію	661 «Розрахунки за заробітною платою»	301 «Каса в національній валюті»	560,60
5	6.09	621	Видано у підзвіт Гончарову В.В. на витрати на відрядження	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	301 «Каса в національній валюті»	290,00
6	6.09	624	Внесено в банк на поточний рахунок	311 «Поточні рахунки в банку в національній валюті»	301 «Каса в національній валюті»	10 000,00

Приклад 2. 13 вересня 2003 р. в касу ПСП «Маяк» надійшла виручка від покупців за реалізовану продукцію — 2000 грн. В цей же день були видані аванси (податкової заборгованості підприємство не має): Іванову П.М. на придбання канцтоварів — 20 грн, Петренку І.В. (головному інженеру підприємства) на витрати з відрядження — 380 грн. Видана допомога по догляду за дітьми до трьох років 90 грн. Внесено готівку до банку в сумі 1500 грн. 14 вересня Іванов П.М. здав авансовий звіт, до якого був доданий товарний чек, згідно з яким було придбано папір на суму 20 грн (у т.ч. ПДВ 3,33 грн). 16 вересня Петренко І.В. повернувся з відрядження і здав авансовий звіт, до якого додав квитки на проїзд і квитанцію про сплату за проживання в готелі. Сума звіту становила: вартість проїзду до місяця призначення і назад 100 грн. (у т.ч. ПДВ 16,67 грн), вар-

тість проживання в готелі 112,50 грн (у т.ч. ПДВ 18,75 грн), добові — 72 грн. Того самого дня Петренко І.В. здав залишок невикористаних грошей до каси — 95 грн 50 коп.

Відображення цих операцій у бухгалтерському обліку наведено у табл. 2.2.

2.2. Господарські операції з обліку руху грошей в касі ПСП «Маяк»

Пор. №	Дата	№ доку-мента	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
				дебет	кредит	
1	13.09	455	Надійшла виручка в касу від покупців за реалізовану продукцію	301 «Каса в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	2000,00
2	13.09	628	Видано у підзвіт Іванову П.М. на придбання канцтоварів	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	301 «Каса в національній валюті»	20,00
3	13.09	629	Видано у підзвіт Петренку І.В. на витрати по відрядженню	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	301 «Каса в національній валюті»	380,00
4	13.09	630	Видано з каси допомогу по догляду за дітьми до трьох років	652 «За соціальним страхуванням»	301 «Каса в національній валюті»	90,00
5	13.09	631	Внесено готівку в банк на поточний рахунок	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	301 «Каса в національній валюті»	1500,00
6	14.09	125	Оприбутковано папір, придбаний Івановим П.М.	209 «Інші матеріали»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	16,67
7	14.09	125	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	3,37
8	16.09	147	Віднесено на адміністративні витрати кошти, використані Петренком І.В. у відрядженні	92 «Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	249,08
9	16.09	147	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	35,42
10	16.09	456	Оприбутковано до каси залишок невикористаних Петренком І.В. грошей	301 «Каса в національній валюті»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	95,50

У якому обліковому реєстрі ведеться облік касових операцій?

Операції, що їх відображують на рахунку № 30 записують до Журналу-ордера № 1 с.-г. та відомості підсумками за день на підставі звітів касира з доданими до них документами. З лицьового боку Журналу-ордера № 1 с.-г. та відомості відображують кредит рахунка 30, а зі зворотного — дебетові обороти по касі. Форму Журналу-ордера № 1 с.-г. та відомості наведено нижче.

Сільгосп підприємство ПСП «Маяк»

ЖУРНАЛ-ОРДЕР
та відомість по рахунку 30 «Каса»
за вересень 2003 р.

№ рядка	Підстава (чи за який період)	З кредиту рахунка 30 в дебет рахунків							Всього	
		№	№ 31	№ 31	№ 65	№ 66	№ 372			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	...	
1	6.09.2003			10 000,00			3190,60	290,00	...	13 480,60
2	7.09.2003						250,00		...	250,00
3	8.09.2003							120,00	...	120,00
4	9.09.2003							140,00	...	230,00
5	13.09.2003			1500,00		90,00		400,00	...	1900,00
	і т. д.								...	
	Разом			11 500,00		90,00	3440,60	950,00	...	15 980,60
	Відмітки								...	

Залишок на 6.09.2003 206 грн 80 коп.

№ рядка	Дата (чи за який період)	В дебет рахунка 30 з кредиту рахунків							Всього	
		№	№ 70	№ 31	№ 36	№ 65	№ 37			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	...	
1	6.09.2003				3200,00	10654,70			...	13 854,70
2	7.09.2003			406,80					...	406,80
3	8.09.2003			150,40			60,00		...	210,40
4	9.09.2003								...	
5	13.09.2003					2000,00			...	2000,00
6	16.09.2003							95,50	...	95,50
	і т. д.								...	
	Разом			557,20	3200,00	12 654,70	60,00	95,50	...	16 567,40
	Відмітки								...	

Залишок на 30.09.2003 793 грн 60 коп.

2.3. Облік коштів на рахунках підприємства у банках в національній валюті

Які рахунки можуть бути відкриті в комерційних банках для підприємств, установ і організацій?

- поточні;
- поточні бюджетні;
- депозитні;
- інші рахунки.

Порядок проведення операцій на рахунках регулюється чинним законодавством України і нормативними актами Національного банку України. Відкриваються названі рахунки згідно з Інструкцією «Про відкриття банками рахунків в національній та іноземній валюті», затвердженою постановою Правління Національного банку України № 527 від 18.12.98 р., зареєстрованою в Міністерстві юстиції України за № 819/3259 від 24.12.98 р.

На відкриття і обслуговування банківського рахунку складається договір.

Поточні рахунки відкриваються підприємствам усіх видів та форм власності, а також їх відокремленим підрозділам для зберігання грошових коштів та здійснення усіх видів операцій за цими рахунками відповідно до чинного законодавства України.

Поточні бюджетні рахунки відкриваються підприємствам (їх відокремленим підрозділам), яким виділяються кошти за рахунок державного або місцевого бюджету для цільового їх використання.

До поточних рахунків належать також рахунки за спеціальними режимами їх використання, що відкриваються на підставі рішень Кабінету Міністрів України і Національного банку України, з визначення режиму цих рахунків.

Депозитні рахунки підприємствам та їх відокремленим підрозділам відкриваються на підставі укладеного депозитного договору між власником рахунка та установою банку на визначений у договорі строк. Кошти на депозитні рахунки перераховуються з поточного рахунка і після закінчення строку зберігання повертаються на поточний рахунок.

Відсотки за депозитними рахунками можуть перераховуватися на поточний рахунок відповідно до умов депозитного договору або зараховуватися на поповнення депозиту. Проведення розра-

хункових операцій та видача коштів готівкою з депозитного рахунка забороняється.

Відкриття рахунка з метою акумуляції коштів для виїзду на лікування за кордон здійснюється у порядку, передбаченому Положенням про порядок направлення громадян на лікування за кордон, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 08.12.95 за № 991 «Про затвердження Положення про порядок направлення громадян на лікування за кордон».

Рахунки виборчих фондів відкриваються для фінансування передвиборної агітації кандидатам у депутати, довіреним особам кандидатів у депутати, уповноваженим особам політичних партій чи виборчих блоків партій після їх реєстрації відповідними виборчими комісіями згідно зі статтею 37 Закону України «Про вибори народних депутатів України».

Які документи необхідно надати в установу банку для відкриття рахунка?

Для відкриття поточних рахунків та поточних бюджетних рахунків підприємства подають установам банків такі документи:

а) заяву на відкриття рахунка встановленого зразка (с. 77). Заяву підписує керівник та головний бухгалтер підприємства. Якщо в штаті немає посади головного бухгалтера чи іншої службової особи, на яку покладено функцію ведення бухгалтерського обліку та звітності, то заяву підписує лише керівник;

б) копію свідоцтва про державну реєстрацію в органі державної виконавчої влади, іншому органі, уповноваженому здійснювати державну реєстрацію, засвідчену нотаріально чи органом, який видав свідоцтво про державну реєстрацію. Бюджетні установи та організації замість свідоцтва про державну реєстрацію подають копію довідки про внесення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України, засвідчену нотаріально або органом, що видав відповідну довідку;

в) копію належним чином зареєстрованого статуту (положення), засвідчену нотаріально чи органом, який реєструє. Положення, які затверджуються постановами Кабінету Міністрів України чи Указами Президента України, нотаріального засвідчення не потребують.

Установи та організації, які діють на підставі законів, статuti (положення) не подають.

г) копію документа, що підтверджує взяття підприємства на податковий облік, засвідчену податковим органом, нотаріально або уповноваженим працівником банку;

д) картку із зразками підписів осіб, яким відповідно до чинного законодавства чи установчих документів підприємства надано право розпорядження рахунком та підписання розрахункових документів, завірену нотаріально або вищестоящою організацією в установленому порядку. У картку включається також зразок відбитка печатки підприємства;

е) довідку про реєстрацію в органах Пенсійного фонду України.

Якщо в цій установі банку відкрито поточний рахунок клієнта, то бюджетний рахунок відкривається на підставі заяви на відкриття бюджетного рахунка. Надання документів, передбачених підпунктами «б» – «д» цього пункту, не вимагається.

У разі ненадходження коштів з бюджету протягом року зазначені рахунки закриваються у порядку, передбаченому чинним законодавством.

Додаток до інструкції
про відкриття банками
рахунків у національній валюті

**ЗАЯВА
на відкриття рахунків**

**Найменування установи банку Валківське
відділення АКБ «Злагода»**

**Найменування підприємства приватне сіль-
ськогосподарське підприємство «Маяк»**

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ Ідентифікаційний номер ДРФО _____ 14063932

Просимо відкрити основний поточний рахунок на підставі Інструкції Національного банку України про відкриття банками рахунків у національній та іноземній валюті, що має для нас обов'язкову силу, із змістом цієї Інструкції ознайомлені. В інших установах банків рахунків не маємо, маємо.

(вказати номери рахунків та в яких установах банків відкриті)

Керівник (посада)
Головний бухгалтер
М.П.

Губський Г.С.
Ольховська М.І.

(підпис, прізвище, ініціали)
(підпис, прізвище, ініціали)

ВІДМІТКИ БАНКУ

Відкрити
_____ поточний _____ рахунок
(поточний, бюджетний та ін. рахунки)

Дозволюю
Керівник *Петренко* підпис

Дата відкриття рахунка
« 25 » квітня 2000р.

№ бал. рахунка	№ особов. рахунка
2600200380000	

Документи на оформлення
відкриття рахунка та здійснення
операцій за рахунком перевірів

Головний бухгалтер *Кучеренко* підпис

Які встановлені вимоги до оформлення картки із зразками підписів?

Картку із зразками підписів і відбитком печатки надають всі юридичні особи, незалежно від форм власності, яким відкривають рахунки в установах банків. У картку включаються зразки підписів осіб, яким згідно з

чинним законодавством і установчими документами підприємства надано право розпоряджатися рахунком і підпису платіжних та інших розрахункових документів. Форму картки із зразками підписів наведено нижче.

КАРТКА

із зразками підписів та відбитком печатки

Власник рахунка ПСП «Маяк» (повна назва)	Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ Ідентифікаційний номер ДРФО
Адреса с. Губщина Валківського району Харківської області тел. № 2-20-51	14063932
Назва вищестоящої організації (міністерство, відомство, центральна	Коди
кооперативна чи громадська організація)	
Назва установи банку Валківське відділення АКБ «Злагода»	

Місцезнаходження установи банку м. Валки

Наводимо зразки підписів та печатки, які просимо вважати обов'язковими при здійсненні операцій за рахунком.

Чеки та інші розпорядження за рахунком _____ просимо вважати дійсними в разі наявності на них одного першого і одного другого підписів.

Додаток 2

До Змін та доповнень до Інструкції № 3 про відкриття банками рахунків у національній та іноземній валюті

ВІДМІТКА БАНКУ

Дозвіл на прийняття зразків підписів

Головний бухгалтер (чи його заступник) (підпис)

«25» квітня 2000 р.

ІНШІ ВІДМІТКИ

ПСП «Маяк» с. Губщина

(найменування власника рахунка)

Посада	Прізвище, ім'я та по батькові	Зразок підпису	Зразок печатки
Перший підпис Генеральний директор	Губський Григорій Єлисейович	підпис	відбиток печатки
Другий підпис Головний бухгалтер	Ольховська Марія Михайлівна		
		підпис	

Місце для печатки вищестоящої організації, що засвідчила повноваження та підписи

Строк повноважень і підписи службових осіб, які тимчасово користуються правом першого чи другого підписів, засвідчуємо:

Керівник

підписГоловний бухгалтер підпис

Повноваження та підписи керівника та головного бухгалтера, які діють відповідно до Статуту (положення),

засвідчую _____

(посада і підпис керівника
чи заступника керівника
вищестоящої організації)

Посвідчувальний підпис нотаріуса (форма №52)

«25» квітня 2000 р. Я, державний (приватний) нотаріус

Строшан М.І.

(прізвище, ініціали)

нотаріальної контори (нотаріального округу)

Видані грошові чеки					
да-та	з №	До №	да-та	з №	До №

засвідчую справжність підпису ген. директора (посада, найменування юридичної особи, прізвище, ім'я Губського Григорія Єлисейовича,

та по батькові представника)

гол. бухгалтера Ольховської Марії Михайлівни

який зроблено у моїй присутності.

Особу представника встановлено, повноваження його перевірено.

Зареєстровано в реєстрі за № 329

Стягнуто 4 грн.

(Державний, приватний) нотаріус підпис

1. Вимагається за рахунками підприємств, організацій та фізичних осіб, якщо повноваження і підписи не засвідчені вищестоящою організацією

2. Підписи керівника і головного бухгалтера вимагаються у випадках, передбачених пунктами 7.16 – 7.17 Інструкції.

Право першого підпису належить керівникові підприємства, а також посадовим особам, уповноважених керівником. Право другого підпису належить головному бухгалтеру і уповноважений ним особі. Якщо посада головного бухгалтера не передбачена або у випадках, коли ця посада тимчасово вільна, старші бухгалтери користуються правами головних бухгалтерів. Особи, що

мають право першого і другого підпису вказуються в картці з зразками підписів і відтиском печатки при її складанні.

Яким нормативним документом регламентовано порядок проведення безготівкових розрахунків у господарському обороті України?

Безготівкові розрахунки в господарському обороті України проводяться відповідно до Інструкції «Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті», затвердженою постановою Правління Національного банку України від 29.03.2001 р. № 135 та зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 25.04.2001 р. за № 368/5559.

На підставі яких розрахункових документів здійснюються безготівкові розрахунки?

При здійсненні безготівкових розрахунків можуть застосовуватись акредитивна, інкасова, вексельна форми розрахунків, а також форма розрахунків за розрахунковими чеками та з використанням розрахункових документів на паперових носіях та у електронному вигляді.

Встановлені чіткі правила використання при здійсненні розрахункових операцій платіжних документів (інструментів):

- меморіального ордера;
- платіжного доручення;
- платіжної вимоги — доручення;
- розрахункового чека;
- акредитива

Використання банківських платіжних карток та векселів як платіжних інструментів регулюється чинним Законодавством, у тому числі окремими нормативно-правовими актами Національного банку.

Підприємства для здійснення розрахунків самостійно обирають платіжні інструменти (за винятком меморіального ордера) і зазначають їх під час укладення договорів.

Більш детально розглянемо застосування окремих документів, які найбільш часто зустрічаються при безготівкових розрахунках у сільськогосподарських підприємствах.

Розрахунки із застосуванням платіжних доручень. Платіжне доручення оформляється платником та подається в банк, що його обслуговує не менше чим у двох примірниках і приймається банком до виконання протягом десяти календарних днів з дати його виписки.

Банк приймає до виконання платіжне доручення за умови, якщо сума цього платіжного доручення не перевищує суму, що є на його рахунку.

Розрахунки дорученнями можуть здійснюватися:

- за фактично відвантаженою/проданою продукцію (виконані роботи, надані послуги тощо);
- у порядку попередньої оплати — якщо такий порядок розрахунків встановлено законодавством та/або обумовлено в договорі;
- для завершення розрахунків за актами звірки взаємної заборгованості підприємств, які складені не пізніше строку, встановленого чинним законодавством;
- для перерахування підприємствами сум, які належать фізичним особам (заробітна плата, пенсії тощо), на їх рахунки, що відкриті в банках;
- для сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та/або державних цільових фондів;
- в інших випадках відповідно до укладених договорів та/або чинного законодавства.

Реквізит «Призначення платежу» платіжного доручення заповнюється платником так, щоб надавати повну інформацію про платіж та документи, на підставі яких здійснюється перерахування коштів одержувачу.

Платник та одержувач у договорах між ними можуть установлювати додаткові вимоги до даних, які потрібно зазначати в реквізиті «Призначення платежу». Посилання на суму податку на додану вартість платник робить у випадках, передбачених чинним законодавством.

Платник відповідає за дані, що зазначені в реквізиті платіжного доручення «Призначення платежу». Банк перевіряє заповнення цього реквізиту на відповідність вимогам, викладеним у цьому розділі, лише за зовнішніми ознаками.

У реквізиті платіжного доручення «Призначення платежу» (залежно від конкретного випадку) зазначається таке:

- під час розрахунків за фактично відвантаженою/проданою продукцію (виконані роботи, надані послуги) — назва/вид товарів (робіт, послуг), за які здійснюється оплата, номер і дата документа, на підставі якого вона здійснюється;
- якщо платник перераховує кошти як попередню оплату, то зазначається, що це попередня оплата та назва/вид товарів (ро-

біт, послуг), за які здійснюється оплата, а також назва, номер і дата документа, на підставі якого вона здійснюється;

► при перерахуванні коштів за актом звірки взаємної заборгованості — назва/вид товарів (виконаних робіт, наданих послуг), дата і номер чинного акта звірки та дата, за станом на яку її здійснено;

► у разі сплати платежів, утриманих із заробітної плати працівників та нарахованих на фонд оплати праці податків до бюджету і зборів до державних цільових фондів, дата виплати заробітної плати, форма її видачі (у натуральній формі, виплати з виручки тощо) і період, за який здійснено виплату. Крім того, можуть зазначатись інші потрібні дані.

У цьому реквізиті зазначається, що податки до бюджету та збори до державних цільових фондів, які утримані із заробітної плати та нараховані на фонд оплати праці, перераховуються повністю або (у разі недостатності коштів на рахунку платника для перерахування утриманих сум повністю) пропорційно сумі виплаченої заробітної плати.

Відповідальність за повноту перерахування платежів, утриманих із заробітної плати працівників і нарахованих на фонд оплати праці податків до бюджету та зборів до державних цільових фондів, несе платник.

Платіжне доручення на перерахування заробітної плати на рахунки працівників підприємств, відкриті в установах банків, грошові чеки на отримання заробітної плати платник подає в банк разом з платіжними дорученнями на одночасне перерахування платежів, утриманих із заробітної плати працівників та нарахованих на фонд оплати праці податків до бюджету і зборів до державних цільових фондів або документальним підтвердженням їх сплати раніше.

Документальним підтвердженням про сплату платником утриманих із цієї заробітної плати сум є примірники платіжних доручень про їх перерахування, в яких банк платника заповнив реквізит «Дата виконання», або оригінал листа відповідного органу про звільнення цього платника від сплати податку чи збору, або наявність за ним переплати.

Перший примірник доручення виконує функцію меморіального ордера і поміщається в документ для банку платника, другий — видається платнику з поміткою банку про одержання і виконання документа.

ПЛАТІЖНЕ ДОРУЧЕННЯ № 33
від «6» вересня 2003 р.

0410001

Одержано банком
«6» вересня 2003 р.

Платник ПСП «Маяк»

Код 14063932

Банк платника

	Код банку	Дебет рах. №	Сума
АКБ «Злагода» м. Валки	351083	26000200380000	3785,60
Одержувач Держказначейство			
Код	24134277		
Банк одержувача		Кредит рах. №	
АКБ «Злагода» м. Валки	351083	25026705900001	

Сума словами Три тисячі сімсот вісімдесят п'ять грн 60 коп.

Призначення платежу

*; 2023;101;;;06.09.2003;;; Прибутковий податок.

Утримано із з/п за 08.2002 р. Пер. повн.

Проведено банком

Підпис

Губський
Ольховська

«6» вересня 2003 р.

Підпис банку підпис

Розрахунки із застосуванням платіжних вимог-доручень. Платіжна вимога-доручення — це комбінований розрахунковий документ, який складається з двох частин:

- верхня — вимога постачальника безпосередньо до покупця оплатити вартість поставленої йому за договором продукції,
- нижня — доручення платника своєму банку перерахувати з його рахунка суму, проставлену в рядку «Сума до оплати прописом».

Вимога-доручення заповнюється одержувачем коштів і направляється безпосередньо платнику. Доставку вимог-доручень платнику може здійснювати і банк одержувача через банк платника. Для гарантованої доставки платникам вимог-доручень рекомендується передавати їх в комплекті з розрахунковими і відвантажувальними документами за поставлену згідно з договором продукцію.

Платник заповнює нижню частину вимоги-доручення (тобто доручення) і здає його в обслуговуючий банк. Банк приймає до оплати вимогу-доручення в сумі, яка може бути сплачена за наявністю коштів на поточному рахунку.

Форма вимоги-доручення наведена нижче.

ПЛАТІЖНА ВИМОГА-ДОРУЧЕННЯ № 23
від «6» вересня 2003 р.

0401040

Одержано банком
«6» вересня 2003 р.

Платник ПСП «Маяк»
Код
Банк платника код банку
АКБ «Злагода» в м. Валки рах. №
Одержувач Валківське ВАТ АТП-16341
Код
Банк одержувача Валківське відділення
АКБ «Злагода» в м. Валки рах. №
 код банку рах. №

Дебет	Сума
2600200380000	500,00
Кредит	

Призначення платежу Оплата послуг
автотранспорту згідно з рахунком № 36
від 13.06.2003 р. П'ятсот грн. 00 коп.
у т.ч. ПДВ 83,33 грн.
М.П. Підпис одержувача

	Дебет	Сума до оплати
Сума до оплати літерами П'ятсот гривень 00 коп.	рах. №	
	Кредит	
	рах. №	
	рах. №	

М. П. Підпис платника

Проведено банком
«6» вересня 2003 р.
підпис банку

Правила заповнення реквізитів розрахункових документів на паперових носіях. Розрахункові документи повинні відповідати вимогам установлених стандартів і мати залежно від їх форми такі реквізити:

- назва документа;
- номер документа;
- дата складання;
- дата валютування;

- сума платежу;
- назва платника і одержувача коштів;
- назва банків платника і одержувача;
- призначення платежу.

На першому примірнику документа ставиться відбиток печатки, зразок якої заявлений платником банку платника в картці зі зразками підписів та відбитка печатки, а також підпису відповідальних осіб платника, які вповноважені розпоряджатися рахунком. Більш докладно правила заповнення реквізитів наведено в табл. 2.3.

2.3. Правила заповнення реквізитів розрахункових документів на паперових носіях

№ поля	Назва реквізиту	Вимоги щодо заповнення реквізиту
1	Назва документа	Зазначається назва розрахункового документа або реєстру, передбаченого Інструкцією Національного банку України про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті України
2	Код розрахункового документа	Зазначається код розрахункового документа за Державним класифікатором управлінської документації, затвердженим наказом Держстандарту України від 06.11.96 № 472. Код має відповідати назві розрахункового документа, зазначеній у полі 1
3	№	Зазначається номер розрахункового документа (реєстру, заяви на відкриття акредитива), що може включати як цифри, так і букви
4	Дата складання	Зазначається дата складання розрахункового документа: число, місяць та рік цифрами
5	Дата валютування	Зазначається обумовлена угодою між платником та одержувачем дата закінчення періоду валютування. Період валютування — це проміжок часу між датою надходження в банк доручення на списання коштів та датою списання коштів, що зараховуються на рахунок одержувача і переходять у його власність. Період валютування не може перевищувати три робочих дні
6	Сума словами	Зазначається з великої букви сума розрахункового документа та слово «гривень» («гривня», «гривні», або «грн»), копійки — цифрами та слово «копійка» («копійки», «копійок» або «коп.»). Якщо сума складається лише з копійок, то перед її зазначенням обов'язковим є написання слів «Нуль гривень». Якщо сума платежу виражена в цілих гривнях, то зазначається «00 копійок» або «00 коп.»
7	Сума	Зазначається сума цифрами, гривні від копійок відділяються комою «,», копійки позначаються двома знаками. Якщо сума розрахункового документа виражена в цілих гривнях, то зазначається «00 копійок» або «00 коп.»
8	Код платника	Зазначається ідентифікаційний код платника за Єдиним державним реєстром підприємств і організацій України, для фізичних осіб — ідентифікаційний номер платника податків, якщо він присвоєний органам Державної податкової адміністрації України. Якщо ідентифікаційний код (номер) не присвоєний, то ставиться дев'ять нулів

№ поля	Назва реквізиту	Вимоги щодо заповнення реквізиту
9	Платник	Зазначається назва (скорочена назва) платника, що збігається з назвою платника, яка заявлена банку платника в картці зі зразками підписів та відбитка печатки
10	Рахунок платника	Зазначається номер рахунка платника в банку
11	Банк платника	Зазначається назва та місцезнаходження (населений пункт) банку платника
12	Код банку платника	Код банку, зазначеного в полі 11
13	Банк одержувача	Зазначається назва та місцезнаходження (населений пункт) банку одержувача
14	Код банку одержувача	Код банку, зазначеного в полі 13
15	Одержувач	Зазначається назва (скорочена назва) одержувача, що збігається з назвою одержувача, яка заявлена банку одержувача в картці зі зразками підписів та відбитка печатки. Якщо одержувач — це орган Державного казначейства (фінансова установа), на рахунок якого в банку зраховуються кошти на користь його клієнта, то це поле може додатково містити номер рахунка цього клієнта в цьому органі Державного казначейства (фінансовій установі) та (якщо він присвоєний) ідентифікаційний код (номер)
16	Код одержувача	Зазначається ідентифікаційний код одержувача за Єдиним державним реєстром підприємств і організацій України, для фізичних осіб — ідентифікаційний номер платника податків, якщо він присвоєний органами Державної податкової адміністрації. Якщо ідентифікаційний код (номер) не присвоєний, то ставиться дев'ять нулів
17	Рахунок одержувача	Зазначається номер рахунка одержувача в банку. Якщо одержувач — це орган Державного казначейства (фінансова установа), який здійснює платіж за дорученням свого клієнта, то зазначається номер рахунка цього органу Державного казначейства (фінансової установи)
18	Код операції	Заповнюється, якщо платник або одержувач платежу — це особи, які відповідно до чинного законодавства є нерезидентами. Поле містить дані про зміст операції, за якою здійснюється рух коштів, а також код країни, в якій одержувач платежу зареєстрований як юридична особа (для фізичних осіб — країна постійного проживання). Ці дані мають відображатися як семизначний цифровий код, а саме: перші чотири знаки — код операції за стандартною класифікацією платіжного балансу, останні три знаки — код країни одержувача платежу за Класифікатором країн світу (ДК007-96). В інших випадках це поле заповнюється, якщо це передбачено нормативно-правовими актами Національного банку. Під час формування розрахункового документа в електронному вигляді цей реквізит є частиною реквізиту «Призначення платежу»
19	Призначення платежу	Цей реквізит у платіжних дорученнях та платіжних вимогах-дорученнях заповнюється з урахуванням вимог, установлених розділом III Інструкції про безготівкові розрахунки

Якщо на документі відсутній будь-який реквізит, що передбачений документом, банк такий документ до виконання не приймає.

Особливості розрахунків в електронних системах типу «Клієнт — Банк»:

1. Для оперативного ведення клієнтом своїх рахунків у банку та обміну технологічною інформацією клієнти можуть застосовувати програмно-технічний комплекс «клієнт банку — банк» (далі — система «клієнт — банк»).

2. Програмне забезпечення системи «клієнт — банк» має відповідати вимогам нормативно-правових актів Національного банку, які пред'являються до технології та захисту електронних банківських розрахунків за допомогою системи «клієнт — банк».

3. Система «клієнт — банк» є складовою програм автоматизації банківської діяльності та джерелом надходження розрахункових документів через системи автоматизації банку (далі — САБ) до системи електронних платежів Національного банку чи внутрішньої платіжної системи і складається з клієнтської та банківської частини.

4. Клієнтська частина системи «клієнт — банк» забезпечує автоматичне ведення поточного стану рахунка клієнта в банку, враховуючи проведені початкові та зворотні платежі. Розрахункові документи в електронному вигляді, що подаються клієнтом у банк, мають відповідати формату платіжних документів системи електронних платежів Національного банку із зазначенням електронних цифрових підписів відповідальних осіб платника, яким згідно з установчими документами надане право підпису. Реквізити розрахункового документа в електронному вигляді, що використовується в системі «клієнт — банк», визначаються договором між банком та клієнтом, але обов'язково цей документ має містити такі з них:

- дату і номер;
- назву, ідентифікаційний код (номер) платника та номер його рахунка;
- назву та код банку платника;
- назву, ідентифікаційний код (номер) одержувача та номер його рахунка;
- назву та код банку одержувача;
- суму цифрами;
- призначення платежу.

Банківська частина системи «клієнт — банк» забезпечує перевірку наведених електронних підписів на кожному розрахунковому документі в електронному вигляді клієнта та за платіжним файлом.

5. Банківська частина системи «клієнт — банк» є невід'ємною складовою частиною САБ і має забезпечувати безперервний захист клієнтських розрахункових документів в електронному вигляді під час їх оброблення в САБ.

6. Програмне забезпечення клієнтської частини системи «клієнт — банк» може міститися в одному окремому комп'ютері (для невеликих підприємств чи фізичних осіб) або функціонувати в локальній мережі клієнта.

7. Технологія оброблення облікової інформації, додаткові реєстри та форми первинних документів, на підставі яких здійснюються операції банківської частини системи «клієнт — банк», мають викладатися в положенні про облікову політику банку.

8. Юридичною підставою для роботи клієнта за допомогою системи «клієнт — банк» і оброблення банком його розрахункових документів в електронному вигляді є окремий договір між ним і банком. У договорі обов'язково мають обумовлюватися права, обов'язки та відповідальність сторін, порядок вирішення спорів у разі їх виникнення тощо.

9. Під час використання системи «клієнт — банк» клієнт має дотримуватися всіх вимог, що встановлює банк, з питань безпеки оброблення розрахункових документів в електронному вигляді. Якщо це передбачено в договорі, то банк має право виконувати періодичні перевірки клієнта щодо виконання ним вимог захисту інформації та зберігання засобів захисту в клієнтській частині системи «клієнт — банк» і припиняти обслуговування клієнта за допомогою цієї системи в разі невиконання ним вимог безпеки.

10. Якщо це передбачено договором між банком та клієнтом, то використання клієнтом системи «клієнт — банк» не виключає можливе оброблення банком документів клієнта на паперових носіях.

11. Під час здійснення розрахунків через систему «клієнт — банк» застосовуються розрахункові документи в електронному вигляді.

12. Платник може формувати розрахункові документи в електронному вигляді за допомогою клієнтської частини системи «клієнт — банк» на підставі належним чином оформлених платіжних доручень, платіжних вимог-доручень, а також з використанням платіжних карток.

13. У разі відсутності/недостатності коштів на рахунку платника банк повертає розрахунковий документ в електронному вигляді без виконання, якщо інше не передбачено в договорі між банком та клієнтом.

14. Не дозволяється формування клієнтами розрахункових документів в електронному вигляді на підставі розрахункових документів, які мають додатки (реєстр чеків, реєстр документів за акредитивом тощо), а також формування стягувачем розрахункових документів в електронному вигляді на підставі платіжних вимог на примусове списання (стягнення) коштів. Ці платіжні вимоги надсилаються клієнтом до банку на паперових носіях у порядку, передбаченому розділом II цієї Інструкції.

15. Під час використання системи «клієнт — банк» здійснюється звірення (квитовка) файлів початкових і зворотних платежів між банківською і клієнтською частиною системи «клієнт — банк», підготовка виписки за платіжними операціями клієнта в банку протягом операційного дня та звірення цієї інформації з інформацією з клієнтської частини системи «клієнт — банк» наприкінці дня.

16. Якщо під час звірки реєстру не виявлено розбіжностей, то він роздруковується, підписується відповідальним виконавцем банку, засвідчується відбитком штампа банку і підшивається в документи дня як первинний документ, що надійшов від клієнта в банк, щоденно архівується і зберігається в банку протягом встановленого строку.

Якщо під час звірки реєстру виявлено розбіжності, то банк це врегулює відповідно до внутрішніх правил та укладених договорів.

17. Реєстр має обов'язково містити відомості про дату і час подання власником рахунка розрахункових документів в електронному вигляді до банку.

Після отримання від банку виписки з рахунка клієнт складає реєстр розрахункових документів в електронному вигляді, які відправлені в банк каналами зв'язку і прийняті банком до оплати.

Такий самий реєстр за кожним клієнтом складається в банку після формування балансу операційного дня.

Застосування грошових чеків. Готівка з поточного рахунка в касу господарства на оплату праці, пенсій, допомоги по лікарняних листках, премій, витрати господарські та на відрядження видається банком на підставі чеків.

Грошовий чек являє собою розпорядження підприємства банку видати указану в ньому суму готівки з його поточного рахунка. Підприємство одержує чекові книжки в обслуговуючій його установі банку. Чек заповнюється від руки чорнилом або кульковою ручкою. В ньому вказується сума, дата видачі чека, назва одержувача, а також відомість про призначення коштів (на оплату праці, на господарські витрати і т.п.) Чеки підпи-

сують посадові особи, яким надано право першого і другого підпису і скріплюють відбитком печатки. Одночасно з заповненням чека його реквізити переносяться в корінець, який залишається на підприємстві в Чековій книжці.

КОРИНЕЦЬ ЧЕКА
КБ 4655350
 на 3200,00
«6» вересня 2003р.
ЧЕК ВИДА-
НИЙ
Величко В.В.

кому

Підписи:
Губський

перший
Ольховська

другий

ЧЕК ОДЕРЖАВ
«6» вересня 2003р.
Величко В.В.

ПСП «Маяк»
 подавець чека

ЧЕК КБ 4655350 26000200380000
 № рахунка подавця чека

НА 3200,00
 цифрами

м. Валки 6 вересня 2003 р.
 місце видачі дата видачі

АКБ «Злагода»
 найменування установи

КБ 4655350
 В КАСУ —
 контрольна
 марка

МІСЦЕ ДЛЯ
 НАКЛЕЮВАННЯ
 КОНТРОЛЬНОЇ
 МАРКИ

Місце
 печатки

ЗАПЛАТИТИ *Величко Валентині*
Вікторівні

кому

Три тисячі двісті гривень 00 коп.

ПІДПИСИ *Губський Ольховська*

чек дійсний протягом 10 днів, не враховуючи день видачі

Серійний № X Рахунок № X Сума X № Банку X Текст

Сим-вол	ЦІЛІ ВИТРАТ	СУМА		ОПРИБУТКОВАНО
40	Заробітна плата	3200	00		по касі касовий ордер № 198 від «6» 09.2003р.
46	Закупки сільгосппродуктів			Головний (старший) бухгалтер <i>Ольховська</i>
50	Пенсії, допомоги та страхові відшкодування			
ПІДПИСИ:		<i>Губський</i>	<i>Ольховська</i>	
Вказану в цьому чеку суму одержав		<i>Величко В.В.</i>	підпис	<i>підпис</i>
ВІДМІТКИ, ЯКІ ПОСВІДЧУЮТЬ ОСОБУ ОДЕРЖУВАЧА				
Пред'явлений <u>паспорт</u> за № <u>МК №605675</u> назва документа				
Виданий <u>Валківським райвідділом міліції</u> <u>«23» березня 1998 р.</u> найменування установи				
Місце видачі м. Валки				
ПЕРЕВІРЕНО		ОПЛАТИТИ		<i>«6» вересня 2003 р.</i>
Контролер		Відп. виконавець бухгалтера		Сплачено Касир

Після прийняття чека банк вертає контрольну марку, за якою у визначений час може бути отримано готівку. Слід знати, що підприємство в обов'язковому порядку на кожний квартал подає в банк касовий план, згідно з яким планується видача готівки у визначені терміни. Форму чека наведено на с. 90.

Внесок готівки на поточний рахунок підприємства проводиться за Об'явою про внесення готівки — письмовому наказу про внески підприємства банку на зарахування на його рахунок готівки. Об'ява заповнюється в одному примірнику і в ній обов'язково вказується джерело утворення готівки. На прийнятті суми банк видає квитанцію, яка служить підставою для списання грошових коштів по касі. Форму Об'яви про внесення готівки наведено на с. 92 – 93.

На поточних рахунках можуть здійснюватися також операції, пов'язані з акредитивною формою розрахунків і розрахунків з допомогою розрахункових чеків. Застосування їх розглядатиметься в наступних розділах.

При списанні грошових коштів з поточного рахунка підприємства за касове і розрахункове обслуговування здійснених господарських операцій банк виписує меморіальний ордер, форму якого наведено нижче.

Меморіальний ордер № 3
від «6» вересня 2003 р.

0481008

Платник Приватне с.-г. підприємство «Маяк»

Код 14063932

Банк платника

Код банку

351083

Валківське відділення АКБ «Злагода»

в м. Валки

Одержувач Валківське відділення АКБ

«Злагода»

Код 9351089

Банк одержувача

Код банку

351083

Валківське відділення АКБ «Злагода»

в м. Валки

Сума літерами Сорок дві грн 86 коп.

Дебет

Сума

26000200380000	42,86
Кредит	
35701000000201	

Проведено банком
«6» вересня 2003 р.

Призначення платежу Оплата за розрахункове
обслуговування за
06.09.2003 р.

Підпис банку

6 вересня 2003 р. Об'ява № 16
про внесення готівки

Від кого ПСП «Маяк»
(найменування юридичної особи;
Авраменко Валентина Михайлівна

Для зарахування

прізвище, ім'я по батькові уповноваженої особи, яка
вносить готівку)

26000200380000	10000,00
Номери рахунків	Сума цифрами

Ідентифікаційний код 1 4 0 6 3 9 3 2

Отримувач ПСП «Маяк»

Дата валютування

Ідентифікаційний код 1 4 0 6 3 9 3 2

Загальна сума сло- Десять тисяч грн 00 коп.
вами

Призначення платежу Виручка від реалізації сільськогосподарської продукції
Пред'явлений *

(назва документа: паспорт або документ, що його замінює)

серія № виданий
(ким виданий)

дата народження дата видачі

адреса особи

Підпис Бухгалтер Денисенко
клієнта Авраменко **Готівку прийняв касир** підпис касира банку

6 вересня 2003 р.

(дата)

Квитанція № 16

Від кого ПСП «Маяк»
(найменування юридичної особи;
Авраменко Валентина Михайлівна

Для зарахування

прізвище, ім'я по батькові уповноваженої особи,
яка вносить готівку)

26000200380000	10000,00
Номери рахунків	Сума цифрами

Банк отримувача АҚБ «Злагода» м. Валки

Ідентифікаційний код 1 2 0 3 6 1 3 3

Отримувач ПСП «Маяк»

Дата валютування

Ідентифікаційний код 1 4 0 6 3 9 3 2

Загальна сума словами Десять тисяч грн 00 коп.

Призначення платежу Виручка від реалізації сільськогосподарської продукції
М. П.

Бухгалтер підпис бухгалтера **Готівку прийняв касир** підпис касира
банку банку

6 вересня 2003 р.

(дата)

Ордер № 16

Від кого ПСП «Маяк»
(найменування юридичної особи;
Авраменко Валентина Михайлівна

прізвище, ім'я по батькові уповноваженої особи, яка
вносить готівку)

Банк отримувача АKB «Злагода» м. Валки

Ідентифікаційний код 1 2 0 3 6 1 3 3

Код банку 351083

Отримувач ПСП «Маяк»

Дата валютування

Ідентифікаційний код 1 4 0 6 3 9 3 2

Призначення платежу Виручка від реалізації сільськогосподарської продукції

Бухгалтер підпис бухгалтера банку **Касир** підпис касира банку

підпис

підпис

26000200380000	10000,00
рахунок	загальна сума цифрами
Кредит	
26000200380000	10000,00
Номери рахунків	Сума цифрами

* Дані пред'явленого документа, що посвідчує особу, заповнюються, якщо здійснюються операції з сумами, що перевищують еквівалент 10000 євро за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, та/або сумнівні операції незалежно від суми.

Виписка банку: як проводиться її бухгалтерська обробка?

Установи банків періодично, але не рідше одного разу на місяць надсилають підприємствам поштою або видають через уповноважену підприємством особу виписку з поточного рахунка, додаючи копії документів, на підставі яких банк здійснював операції по рахунку. Після одержання з банку виписки з поточного рахунка головний бухгалтер повинен перевірити відповідність записів у ній документам та записам бухгалтерії підприємства. Виявивши помилку, бухгалтерія підприємства негайно у письмовій формі повідомляє про це відповідні установи банку.

При обробці виписки слід пам'ятати, що для підприємства поточний рахунок є активним, а для установи банку — пасивним. Тому надходження коштів банк відображує у виписці по кредиту рахунка, а їх списання — по дебету. В підприємстві ці операції проводять навпаки, тобто надходження коштів — по дебету, а їх списання по кредиту.

При бухгалтерській обробці виписок з поточного рахунка на її полях проставляють кореспондуючі рахунки по кожній господарській операції поряд з відповідною сумою. Сальдо поточного рахунка повинно бути тотожним як в обліку банку, так і підприємства. Виписка банку замінює собою реєстр аналітичного обліку, а тому обов'язково повинна мати дату, номер документа, короткий зміст операцій і суми записів по дебету і кредиту, а також залишок коштів на початок і кінець звітної періоду (дня). По дебету у виписці банку буде показана сума коштів, яка списана з поточного рахунка, а по кредиту — зарахована на нього; відповідно сальдо у виписці буде по кредиту рахунка.

Форму виписки наведено нижче.

130	351083	26000200380000	06/09/03	30/08/03	
200380	ПРИВАТ. СІЛЬГОСП. ПІДПРИЄМ. «МАЯК»				
ВХІДНИЙ ЗАЛИШОК. ПАСИВ					21070,58
РОД	МФО	РАХ.-КОРЕСП.	№	ДТ	КТ
		35701000000201	777	5,00	
		35701000000201	777	37,86	
3929 01	350437	2600200380002	23	500,00	
01		25026705900001	33	3785,60	
02		10013200190000	350	3200,00	
03		10013200190000	16		10000,00
ВСЬОГО ОБОР.				7528,46	10000,00
ВИХІДНИЙ ЗАЛИШОК ПАСИВ					23542,12

ВАЛКІВСЬКЕ ВІДДІЛЕННЯ АКБ «Злагода»

З якими рахунками кореспондує поточний рахунок?

Для обліку операцій поточного рахунка передбачено рахунок № 31 «Рахунки в банках» який відносять до групи активних рахунків. В табл. 2.4 показано зміст найбільш поширених господарських операцій, які впливають на зміну залишків за поточним рахунком і відповідні кореспондуючі рахунки.

2.4. Кореспонденція рахунків з обліку операцій на поточному рахунку в національній валюті

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
Операції по дебету рахунка				
1	Внесено на рахунок у банку готівку з каси підприємства	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	301 «Каса в національній валюті»	10 000
2	Одержано кошти на рахунок у банку від вибуття або зменшення вартості фінансових інвестицій	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції» 35 «Поточні фінансові інвестиції»	20 000
3	Погашена довгострокова дебіторська заборгованість	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	16 «Довгострокова дебіторська заборгованість»	18 000
4	Повернено на поточний рахунок невикористані акредитив або залишок чекової книжки	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»	10 000
5	Надійшли на рахунок підприємства кошти, що перебували в дорозі	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	1500
6	Одержано кошти на рахунок в банку від погашення короткострокового векселя	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	341 «Короткострокові векселі, одержані в національній валюті»	25 000
7	Повернено на поточний рахунок кошти з банківського депозиту	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	351 «Еквіваленти грошових коштів»	15 000
8	Надійшли на рахунок в банку кошти від покущів чи замовників підприємства за продукцію (товари, роботи, послуги)	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	20 000
9	Повернено іншим підприємством виданий йому раніше аванс	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	18 000
10	Одержано раніше нараховані доходи (дивіденди, відсотки та ін.)	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	45 000

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
11	Погашена претензія, виставлена іншому підприємству	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	374 «Розрахунки за претензіями»	20 000
12	Надійшли на рахунок кошти у відшкодування збитків, завданих підприємству іншою юридичною особою	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	8000
13	Надійшли на рахунок кошти від продажу акцій (в сумі, що перевищує номінальну вартість)	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	421 «Емісійний дохід»	18 000
14	Надійшли кошти в рахунок іншого вкладеного засновниками підприємства (крім АТ) капіталу, що перевищує статутний капітал, у рахунок інших внесків тощо без рішення про зміни розміру статутного капіталу	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	422 «Інший вкладений капітал»	18 000
15	Надійшли на рахунок підприємства кошти, одержані від продажу вилучених акцій (часток, паїв)	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	45 «Вилучений капітал»	32 000
16	Погашено заборгованість за внесками до статутного капіталу учасників (власників) підприємства шляхом перерахування коштів на рахунок у банку	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	46 «Неоплачений капітал»	900
17	Надійшли на рахунок кошти, що мають цільове призначення	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»	500
18	Отримано кошти в сумі номінальної вартості проданих облігацій	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	521 «Зобов'язання за облігаціями»	50 000
19	Отримано премію від продажу облігацій (перевищення продажної вартості облігацій над їх номінальною вартістю)	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	522 «Премія за випущеними облігаціями»	10 000
20	Одержано довгострокову фінансову допомогу	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	55 «Інші довгострокові зобов'язання»	150 000

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
21	Повернено грошові кошти постачальниками чи підрядчиками, одержані ними за товари (роботи), які не були поставлені (виконані)	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	3500
22	Повернено з бюджету зайво сплачені суми податків (обов'язкових платежів)	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	64 «Розрахунки за податками й платежами»	100
23	Одержано страхове відшкодування за загибле внаслідок стихійного лиха майно	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	655 «За страхуванням майна»	85 000
24	Надійшов на рахунок аванс від покупця чи замовника	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	2000
25	Отримано грошові кошти від дочірнього підприємства	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	682 «Внутрішні розрахунки»	15 000
26	Надійшли на рахунок кошти від внутрішньогосподарського підрозділу, виділеного на окремий баланс	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»	5000
27	Одержано виручку від реалізації готової продукції, товарів, робіт та послуг	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	70 «Доходи від реалізації»	15 000
28	Одержано кошти від реалізації іноземної валюти	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»	90 000
29	Одержано кошти від реалізації запасів, МШП та інших оборотних активів	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	12 000
30	Одержано орендну плату від майна, зданого в оперативну оренду (якщо така діяльність не є метою створення підприємства)	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	713 «Дохід від операційної оренди активів»	600
31	Одержано штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування зазнаних збитків	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»	1200

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
32	Одержано кошти в рахунок відшкодування підприємству вартості раніше списаних активів	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	716 «Відшкодування раніше списаних активів»	2000
33	Надійшли кошти від одержаного підприємством гранту, асигнування чи субсидії	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»	150 000
34	Отримано дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми чи спільними	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	731 «Дивіденди одержані»	1800
35	Одержано відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку 731 «Дивіденди одержані», зокрема винагороди за здані у фінансову оренду необоротні активи тощо	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	732 «Відсотки одержані»	200
36	Одержано підприємством кошти від реалізованих фінансових інвестицій	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»	850
37	Одержано виручку від реалізації необоротних активів або майнового комплексу	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	742 «Дохід від реалізації необоротних активів», 743 «Дохід від реалізації майнових комплексів»	18 300
38	Підприємство одержало безповоротну фінансову допомогу у вигляді грошових коштів	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»	90 000
39	Одержано кошти в рахунок погашення збитків від надзвичайних подій	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій»	6600
Операції по кредиту рахунка				
40	Перераховано кошти на здійснення фінансових інвестицій	14 «Довгострокові фінансові інвестиції» 35 «Поточні фінансові інвестиції»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	100 000

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
41	Перераховано кошти:			
	► на оплату робіт по капітальному будівництву	151 «Капітальне будівництво»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	10 000
	► на придбання основних засобів	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»		40 000
	► за інші необоротні матеріальні активи	153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»		25 000
	► за придбаний нематеріальний актив	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»		1700
	► за тварин, придбаних для основного стада	155 «Формування основного стада»		80 000
42	Оплачено витрати з виправлення браку (наприклад, перераховано кошти гарантійній майстерні)	24 «Брак у виробництві»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	12 000
43	Знято кошти з банківського рахунка в касу підприємства	301 «Каса в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	5000
44	Виставлено акредитив іншому підприємству, перераховано гроші на чекову книжку тощо	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	5000
45	Перераховано кошти на оплату грошових документів в національній валюті (наприклад, поштових марок)	331 «Грошові документи в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	50
46	Перераховано кошти банку на придбання валюти	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	30 000
47	Повернено покупцям чи замовникам кошти за непоставлені товари чи невиконані роботи	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	7000

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
48	Сплачено аванс іншому підприємству	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	9000
49	Повернено пайові внески членам (власникам) підприємства	41 «Пайовий капітал»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	18 000
50	Перераховано кошти на оплату власних акцій, що викуповуються в акціонерів	45 «Вилучений капітал»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	90 000
51	Використано зарезервовані кошти на оплату гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату тощо	473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	8000
52	Використано кошти цільового фінансування чи асигнувань	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	25 000
53	Погашено позику в національній валюті	505 «Інші довгострокові позики в національній валюті» 605 «Прострочені позики в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	80 000
54	Погашено вексель	511 «Довгострокові векселі видані в національній валюті» 621 «Короткострокові векселі видані в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	68 000
55	Погашено заборгованість по розрахунках з власниками облігацій	521 «Зобов'язання за облігаціями»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	33 500
56	Перераховано кошти на погашення заборгованості з фінансової оренди	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	15 000

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
57	Повернено зворотну фінансову допомогу	55 «Інші довгострокові зобов'язання»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	92 000
58	Погашено прострочену позику	605 «Прострочені позики в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	19 000
59	Погашено поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	850
60	Перераховано кошти постачальникам (підприємствам) за товари (роботи, послуги)	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	2500
61	Сплачено податки, збори, обов'язкові платежі	641 «Розрахунки за податками» 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	200 000
62	Сплачено збір до: <ul style="list-style-type: none"> ► Пенсійного фонду ► Фонду соціального страхування ► Фонду страхування на випадок безробіття» ► Фонд страхування від нещасного випадку на виробництві 	651 «За пенсійним забезпеченням» 652 «За соціальним страхуванням» 653 «За страхуванням на випадок безробіття» 656 «Розрахунки за страхуванням від нещасного випадку на виробництві»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	80 000 4000 1100 180
63	Сплачено страхові внески зі страхування майна	655 «За страхуванням майна»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	2200
64	Перераховано зарплату працівників на їх рахунки в банку	661 «Розрахунки за заробітною платою»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	135 000

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
65	Виплачено дивіденди	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	82 000
66	Здійснено інші виплати засновникам та учасникам за користування майном, а також виплати у зв'язку з одержанням належної вибулому учаснику (засновнику) частини активів підприємства	672 «Розрахунки за іншими виплатами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	31 000
67	Повернено отриманий раніше виданий аванс від покупців	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	12 000
68	Перераховано кошти дочірньому підприємству	682 «Внутрішні розрахунки»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	45 000
69	Перераховано кошти внутрішньогосподарському підрозділу, виділеному на окремий баланс	683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	12 000
70	Перераховано кошти іншим кредиторам	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	120

В якому обліковому реєстрі здійснюється аналітичний і синтетичний облік операцій поточного рахунка?

Облік операцій по рахунку № 31 «Рахунки в банку» здійснюється в Журналі-ордері № 2 с.г. та відомості в хронологічному порядку на підставі даних виписок банку по поточному рахунку і доданих до них документів за кожний день або інший період часу. Суми по кореспондуючих рахунках групують у виписці загалом, а потім відображують в журналі-ордері.

Залишок коштів на поточному рахунку на початок місяця переносять з журналу-ордера за минулий місяць. По закінченні місяця у відповідних розділах підсумовують дебетові і кредитові обороти по рахунку № 31 за місяць і виводять залишок коштів на кінець місяця. Він повинен співпадати із залишком коштів, що наведений у виписці банку за останній день місяця.

Щомісячно оборот по кредиту рахунка № 31 Журналу-ордера № 2 с.-г. та відомості звіряють з даними інших реєстрів (ф. № 1 с.-г., 4 с.-г. та ін.) і переносять загальною сумою в Головну книгу в графу «Оборот по кредиту». Одночасно, суми що складають цей кредитовий оборот записують по дебету відповідних кореспондуючих рахунків в Головній книзі в розділі «Обороти по дебету» в графах з кредиту рахунків — з Журналу-ордера № 2 с.-г. та відомості (с. 104 – 105).

2.4. Облік операцій на поточних рахунках в іноземній валюті

В умовах ринкової економіки однією із форм економічної діяльності України є зовнішньоекономічна. Іноземна валюта використовується як засіб платежу в розрахунках між резидентами і нерезидентами в межах торгового обороту.

Порядок здійснення таких розрахунків регламентується Законом України № 185/94 від 23 вересня 1994 р. «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», який введено в дію з 5 жовтня 1994 р., а облік операцій в іноземних валютах — відповідно «Положенням про бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті», затвердженим наказом Мінфіну України від 14 лютого 1996 р. № 29.

Які документи необхідно оформити для відкриття валютних рахунків?

Відкриття банками рахунків в іноземній валюті визначено інструкцією «Про відкриття банками рахунків в національній та іноземній валюті», затвердженою постановою Правління Національного банку України від 18.12.98 р. № 527 та постановою Правління Національного банку України від 5 грудня 2001 року № 500 «Про затвердження змін до Інструкції про порядок відкриття банками рахунків в національній та іноземній валюті», яка доповнює вище названу інструкцію. Для відкриття рахунків в іноземній валюті підприємства зобов'язані надати в комерційний банк, який має ліцензію Національного банку України (НБУ) на ведення валютних операцій, перелік необхідних документів.

Після надання необхідних документів працівник банку перевіряє їх і оформляє розпорядження на відкриття рахунка.

Залишок на початок звітнього періоду 21070 грн 58 коп.

№ рядка	Підстава (чи за який пе- ріод)	В дебет рахунків 311, 312 з кредиту рахунків							...	Всього
		№ 301	№ 377							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	...	20
2	06.09.2003	10000-00							...	10000-00
3	07.06.2003		1000-00						...	1000-00
4	08.09.2003		3332-50						...	3332-50
5	13.09.2003	1500-00							...	1500-00
	і т.д.									

...	Разом	11500-00	4332-50						...	15832-50
	Відмітки									

Залишок на кінець звітнього періоду 2377 грн 06 коп.

Якими документами оформляються операції по валютному рахунку?

Для здійснення банківських операцій по валютному рахунку використовуються загальноприйняті і вищезазначені банківські документи і такі документи як:

- ▶ технічна документація — технічні паспорти машин і обладнання;
- ▶ товарно-супровідні документи — сертифікат про якість товару, відвантажувальна специфікація, комплектувальна відомість;
- ▶ транспортна, експедиторська і страхова документація — транспортна накладна, багажна накладна;
- ▶ складська документація — приймальний акт на експортний товар;
- ▶ митна документація — валютна митна декларація, сертифікат про походження товару, довідка про оплату митного збору і відповідних податків;
- ▶ розрахункова документація — рахунок-фактура, розрахункова специфікація;
- ▶ банківська документація — заява про переказ валюти, доручення на розподіл експортної виручки, виписки операцій по валютному рахунку, меморіальні ордера.

В якій грошовій одиниці ведеться бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті?

Облік зовнішньоекономічної діяльності ведеться в єдиній грошовій одиниці, яка діє на території України (гривни), в сумах, що визначаються шляхом перерахування іноземної валюти по ринковому курсу Національного банку України на дату здійснення операції.

Датами, на які здійснюють перерахунок в іноземній валюті вважають дати, що наведені в табл. 2.5.

2.5. Перелік дат, на які здійснюється перерахунок операцій в іноземній валюті

Пор. №	Зміст операції в іноземній валюті	Дата, яка вважається датою здійснення господарської операції і датою, на яку здійснюється перерахунок
1	Реалізація продукції, товарів, робіт, послуг за іноземну валюту	Дата митного оформлення продукції, що експортується та інших цінностей, або дата підписання документів про фактичне виконання робіт і надання послуг

Пор. №	Зміст операції в іноземній валюті	Дата, яка вважається датою здійснення господарської операції і датою, на яку здійснюється перерахунок
2	Імпорт сировини, матеріалів, устаткування, робіт, послуг	Дата митного оформлення імпорту сировини, матеріалів, устаткування та інших цінностей, що імпортуються, або дата підписання документів про виконання робіт і наданих послуг
3	При банківських операціях на валютних рахунках	Дата зарахування або списання валютних коштів за випискою установ банків
4	Касові операції з іноземною валютою	Дата оприбуткування або видачі іноземної валюти за касовими ордерами, квитанціями обмінних пунктів
5	Погашення заборгованості в іноземній валюті, видані працівникам підприємства під звіт кошти для здійснення передбачених витрат	Дата затвердження авансового звіту працівника
6	Формування статутного капіталу за участю іноземних інвесторів	За курсом установленим в установчому договорі, але не вищим за курс Національного банку України на дату його підписання
7	Утворення заборгованості іноземних інвесторів, які є засновниками підприємства щодо внесків до статутного капіталу	Дата підписання установчого договору
8	Складання бухгалтерської звітності	За останнім курсом котирування у звітному періоді

На яких рахунках ведеться облік валютних операцій?

Бухгалтерський облік наявності і руху іноземної валюти ведеться на рахунку 31 «Рахунки в банках», аналітичний облік за яким організовується за кожним з відкритих у банках рахунків для збереження коштів в іноземних валютах. До **рахунка 31 «Рахунки в банках»** відкриваються субрахунки:

312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;

314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

Касові операції в іноземній валюті обліковуються на рахунку 30 «Каса», в межах якого для цих цілей відкривається субрахунок 302 «Каса підприємства в іноземній валюті». Записи по субрахунку 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» проводяться на підставі виписок банків та розрахунково-платіжних документів, за якими одержано або сплачено суми в іноземних валютах.

На валютний рахунок зараховуються суми в іноземній валюті з аналогічних рахунків інших власників, які здійснюють оплату куплених товарів і послуг. З валютного рахунка переказуються за кордон суми для оплати товарів та для погашення заборгованості.

При обробці первинних документів, вартісні показники яких вказано в іноземних валютах, облікові працівники в знаменнику вказують у гривнях за курсом Національного банку України на дату «яка прийнята для перерахунку операцій в іноземній валюті». Приклад наведено на с. 109. Бухгалтерський облік операцій в іноземних валютах ведеться в тій самій системі рахунків, що й облік операцій у гривнях.

Як відображуються на бухгалтерських рахунках курсові різниці?

Позитивні курсові різниці підприємства відображуються на субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці». Позитивну різницю записують по дебету субрахунка 312 і кредиту субрахунка 714. Негативні курсові різниці відображуються по дебету субрахунка 945 «Втрати від операційної курсової різниці» і кредиту субрахунка 312.

Курсові різниці за залишками придбаної для виконання зоб'язань перед нерезидентами іноземної валюти показують також на рахунку на відповідних субрахунках рахунка 71 або 94.

Курсові різниці по заборгованості засновників підприємства їх внесків до статутного капіталу показують на рахунку 46 «Неоплачений капітал» у кореспонденції з субрахунком 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті».

Як відображується на бухгалтерських рахунках реалізація продукції нерезидентом за іноземну валюту?

Експортна продукція, що одержана з виробництва, оприбутковується по дебету рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і кредиту рахунка 23 «Виробництво». При відправці продукції іноземному покупцю дебетується рахунок 90 «Собівартість реалізації» і кредитується рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», паралельно на контрактну суму, яку повинен сплатити іноземний покупець, дебетується субрахунок 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» і кредитується рахунок 70 «Доходи від реалізації».

Можливі два варіанти зарахування валюти на валютні рахунки в банку.

Перший варіант передбачає всю виручену валюту за реалізовану продукцію, виконані роботи і надані послуги зарахувати на валютний рахунок підприємства, яке розпоряджається цією валютою за власним розсудом. При цьому варіанті вся сума вирученої валюти зараховується на дебет рахунка 31 «Рахунки в банках» субрахунок 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» і кредиту рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» субрахунок 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

Другий варіант передбачає обов'язковий продаж частини вирученої валюти від реалізації продукції, виконаних робіт та послуг у встановленому відсотку на міжбанківській валютній біржі. Другий варіант передбачає всю виручену валюту зарахувати на дебет рахунка 31 «Рахунки в банках» субрахунок 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті», який в даному разі буде виконувати функцію транзитного валютного рахунка. Частину валюти з субрахунка 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» на підставі доручення підприємства буде перерахована в дебет субрахунка 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті», а друга частина — міжбанківській валютній біржі для продажу за біржовим курсом.

Слід зазначити, що при реалізації продукції іноземному покупцю підприємство несе додаткові витрати. Серед них митні платежі, які відображуються по дебету рахунка 93 «Витрати на збут» і кредиту рахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Фінансовий результат від реалізації продукції на експорт відображується по дебету рахунка 70 «Доходи від реалізації» і кредиту рахунка 79 «Фінансові результати». Курсова різниця за операціями реалізації валюти на Міжбанківській валютній біржі також відноситься на фінансові результати підприємства. Документальне оформлення реалізації продукції іноземному покупцю за другим варіантом наведено нижче.

Приклад 1. Сільськогосподарське підприємство 1.10.03 відвантажило насіння соняшнику на експорт на суму 10 000 доларів США. Собівартість відвантаженої продукції — 10 000 гривень, плата за митне оформлення документів — 200 гривень. Надійшла оплата 15.10.03 за відвантажену продукцію в іноземній валюті 10 000 доларів США.

Курс Національного банку України за станом на 1.10.03 становив 4 гривні за 1 долар США, а за станом на 15.10.03 — відповідно 4 гривні 30 копійок.

В табл. 2.6 наведено кореспонденцію рахунків із відображення реалізації експортної продукції.

2.6. Господарські операції з обліку реалізації продукції за іноземну валюту

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, \$, грн
		дебет	кредит	
1	Відвантажена продукція на експорт (10 000 × 4)	362	701	\$10 000 40 000
2	Списана собівартість відвантаженої продукції	901	271	\$ 0 10 000
3	Нарахована плата за митне оформлення документів	93	642	\$ 0 200
4	Погашена заборгованість митниці	642	31	200
5	Надійшла іноземна валюта за відвантаженою продукцією	314	362	\$10 000 43 000
6	Відображена курсова різниця 10 000 (4 грн. 30 — 4 грн. 00)	362	714	3 000
7	Віднесено виручку від реалізації продукції на експорт на фінансовий результат	701	791	40 000
8	Віднесено собівартість відвантаженої продукції на експорт на фінансовий результат	791	901	10 000
9	Віднесено плату за митне оформлення документів на фінансовий результат	791	93	200
10	Віднесено курсову різницю на фінансовий результат	714	791	3 000
11	Відображено фінансовий результат від реалізації продукції на експорт	791	441	32 800

При списанні з транзитного валютного рахунка іноземної валюти на рахунок Міжбанківської валютної біржі для її продажу складаються такі бухгалтерські проводки:

1. Дебет субрахунка 334 і кредит субрахунка 314;
2. Дебет субрахунка 311 і кредит субрахунка 334 на суму зарахованої виручки від продажу валюти за гривні;
3. Дебет рахунка 95 і кредит рахунка 68 на суму комісійних винагород банку.

У випадках зміни валютного курсу НБУ в період списання банком валюти з транзитного рахунка курсова різниця відображується на рахунках 33, 71, 94.

Як відображується на бухгалтерських рахунках продаж валюти, що знаходиться в розпорядженні підприємства?

Іноземна валюта, що залишилася в розпорядженні підприємства може бути використана ним згідно з чинним законодавством або продана на валютному ринку. Валютні кошти, перераховані уповноваженому банку для продажу, в сумі, визначеній за

курсом НБУ на дату здійснення операцій, відносять в дебет ра-

хунка 33 «Інші кошти», субрахунок 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті» та кредит рахунка 31 «Рахунки в банках» субрахунок 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті».

Наведемо приклад продажу валюти.

2.7. Вихідні дані по реалізації іноземної валюти в ПСП «Маяк»

Пор. №	Зміст господарської операції	Сума, \$, грн
1	Сума валюти для продажу	\$ 5000
2	Валютний курс на дату надходження валюти і дату її списання з валютного рахунка	\$ 1/5,32
3	Курс продажу валюти на міжбанківській валютній біржі	\$ 1/ 5,36
4	Сума продажу в гривнях (5,36 × 5000)	26800
5	Комісійна винагорода банку (5000 × 5,36 × 2%)	536
6	Надійшло на поточний рахунок підприємства за вирахуванням комісійної винагороди (26800 — 536)	26264
7	Валютний курс на момент продажу	\$ 1/5,34
8	Балансова вартість валюти для податкового обліку, що знаходиться на балансі підприємства, дорівнює 5 грн. за \$ 1	26500

2.8. Відображення в бухгалтерському обліку операцій з продажу валюти в ПСП «Маяк»

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, \$, грн
		дебет	кредит	
1	Списана з валютного рахунка іноземна валюта для продажу	334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	\$5000 26 600
2	Відображена в складі доходів сума гривень, що одержана від продажу іноземної валюти	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»	26 800
3	Зарахована на поточний рахунок сума гривень, що одержана від реалізації іноземної валюти	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	26 264
4	Відображено в складі витрат поточного періоду суму комісійних винагород банку	942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	536

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, \$, грн
		дебет	кредит	
5	Відображено курсову різницю між вартістю списаної з поточного рахунка валюти, розрахованої за валютним курсом на дату списання, і вартістю цієї валюти, розрахованої за валютним курсом на дату реалізації	334 «Грошові кошти в дорозі»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	100
6	Списана собівартість реалізованої валюти	942 «Собівартість реалізованої валюти»	334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»	26 700

Які особливості бухгалтерського обліку придбаної підприємством іноземної валюти?

Згідно з Законом України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23 вересня 1994 р. валюта, яка придбана на біржовому ринку через уповноважений банк для забезпечення зобов'язань перед нерезидентами, повинна бути перерахована за призначенням протягом п'яти робочих днів з моменту її зарахування на валютний рахунок підприємства. Якщо цей термін порушується, придбана валюта продається уповноваженим банком на Міжбанківській валютній біржі. При цьому позитивна курсова різниця, що виникла при завершенні операції, відображується по кредиту рахунка 64 «Розрахунки за податками і платежами» і дебету рахунка 31, від'ємна курсова різниця — по дебету рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності» і кредиту рахунка 31. Вартість придбаної іноземної валюти, обліченої за курсом НБУ на дату зарахування на рахунки підприємства в уповноваженому банку, відображують по дебету рахунка 31, субрахунок 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті», та кредиту рахунка 33. Після фактичної сплати грошей за придбану іноземну валюту на підставі виписки банку дебетують рахунок 33 (на вартість придбаної валюти за курсом НБУ) і кредитують рахунок 31 «Рахунки в банку» (на фактично оплачену суму). При здійсненні платежів валютою кореспонденція по субрахунку 312 аналогічна, як і по субрахунку 311.

Наведемо приклад реалізації і придбання валюти на Міжбанківській валютній біржі.

Приклад 2. Приватне сільськогосподарське підприємство «Мрія» перерахувало суму 33 125 грн. на придбання 6000 доларів США (курс НБУ — 5,36 грн). З перерахованої суми сплачена комісійна винагорода банку ($6000 \times 5,36 \times 2\%$) = 643 грн. Комерційний курс придбання валюти на міжбанківській валютній біржі склав 5 грн 36 коп. Валютний курс на момент зарахування валюти на поточний рахунок дорівнював 5 грн 32 коп. Відображення в бухгалтерському обліку придбання валюти показано в табл. 2.9.

2.9. Відображення в бухгалтерському обліку операцій з придбання валюти

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Перераховані грошові кошти на придбання іноземної валюти	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	32 803
2	Нарахована і включена до складу витрат поточного періоду сума комісійної винагороди банку за придбання валюти	92 «Адміністративні витрати»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	643
3	Зарахована на валютний рахунок іноземна валюта	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	\$ 6000 32 160
4	Відображено в складі витрат поточного періоду різниця між вартістю валюти, придбаній за курсом придбання, і вартістю валюти розрахованої за валютним курсом на момент зарахування валюти на валютний рахунок $(5,36 - 5,32) \times 6000$	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	240

В табл. 2.10 наведено кореспонденцію рахунків з обліку валютних коштів.

2.10. Кореспонденція рахунків з обліку валютних коштів

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Зараховано на транзитний валютний рахунок кошти, що надійшли від експортних операцій за реалізовану продукцію	314	362
2	Перераховано з транзитного валютного рахунка 50 % виручки на валютний рахунок підприємства	312	314
3	Перераховано 50 % валюти з транзитного валютного рахунка на рахунок Міжбанківської валютної біржі для продажу на біржовому ринку	334	314

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
4	Переоцінка іноземної валюти, що продана на біржовому ринку за курсом НБУ на момент продажу валюти: ► на суму позитивної різниці ► на суму від'ємної різниці	334 945	714 334
5	Перераховано з поточного рахунка в національній валюті на рахунок Міжбанківської валютної біржі кошти для закупки іноземної валюти	331	311
6	Зараховано на валютний рахунок підприємства куплену валюту (за мінусом комісійних винагород банку)	312	331
7	Відображені суми комісійних винагород, що належать банку	92	331
8	Перераховано з валютного рахунка підприємства в погашення заборгованості постачальникам і підрядникам за поставлені по імпорту товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги	632	312
9	Списана банком з валютного рахунка придбана, але протягом 5 днів невикористана іноземна валюта	334	312
10	Відображена переоцінка валюти, що продана банком на валютному ринку, на суму курсової різниці на дату придбання підприємством валюти	334	642
11	Зарахована на поточний рахунок в національній валюті підприємства виручка від продажу банком на біржовому ринку іноземної валюти (з урахуванням її переоцінки)	311	334
12	Одержано в касу валюту готівкою	302	312
13	Видано в підзвіт на витрати на відрядженням інвалюту	372	302
14	Списані витрати на відрядження за нормами після подання авансового звіту про відрядження	92	372
15	Повернуто в касу підприємства залишок не використаних інвалютних коштів: ► з підзвіту ► на суму курсової різниці	302 302	372 714
16	Повернута невикористана валюта на валютний рахунок	312	302

В яких регістрах ведеться облік операцій в іноземній валюті?

Облік операцій по субрахунку 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» ведуть в окремому примірнику журналу-ордера № 2 с.г. та відомості, який брошурують у вигляді зошита з використанням вкладених листів для записів протягом року. Записи в журналі-ордері здійснюються в міру надходження виписок банку після їх перевірки з документами. Суми з кожної опрацьованої виписки записують в журнал-ордер підсумками з деталізацією сум по кореспондуючих рахунках.

В кінці звітнього періоду в журналі-ордері № 2 с.-г. та відомості підраховують підсумки оборотів в кореспонденції з іншими рахунками і визначають залишок на 1 число наступного за звітнім місяця, що повинен дорівнювати залишку, наведеного у виписці банку за останній день місяця.

Обороти по кредиту субрахунка 312 журналу-ордера № 2 с.-г. переносять у Головну книгу в колонку «Обороти по кредиту». Одночасно суми, що складають цей кредитовий оборот записують по дебету відповідних кореспондуючих рахунків в Головній книзі у розділі «Обороти по дебету».

Аналітичні рахунки для кожного виду валюти відкривають у журналі-ордері № 2 с.-г. та відомості. Залишок на початок кожного місяця по всіх аналітичних рахунках субрахунка 312 повинен дорівнювати залишку наведеному у Головній книзі.

Наведемо узагальнений приклад обліку валютних операцій, які найбільш часто зустрічаються у сільськогосподарських підприємствах. Для цього скористаємося такими умовами:

1. Згідно із заявками на придбання валюти від 8 серпня 2003 р. ПСП «Надія» доручило АКБ «Злагода» купити на Українській міжбанківській валютній біржі 79 333 євро;

2. Валюта призначена для попередньої оплати фірмі Ландтехнік Шенбек ГМБХ за комбайн марки Марал — 125. Вартість комбайна за контрактом складає 78 980 євро, а комісійна винагорода за оформлення банківських документів — 353 євро;

3. Всі операції з придбання валюти та її використання згідно із заявою на банківський переказ проводяться через АКБ «Злагода», який розташований в м. Харкові. Код банку 351254;

4. При розшифруванні виписок банку необхідно мати на увазі, що окремі рахунки належать:

№ 148180628 — рахунок ПСП «Надія»;

№ 48076612 — рахунок Міжбанківської валютної біржі;

№ 48076515 — рахунок фірми Ландтехнік;

№ 48150402 — рахунок АКБ «Злагода» для розрахунків за комісійні послуги;

№ 076430 — рахунок ПСП «Надія» для відображення курсових різниць.

5. У наведеному прикладі всі дані виписок підтверджені відповідними меморіальними ордерами АКБ «Злагода», що дає можливість їх розшифрувати і скласти журнал-ордер № 2 с.-г. та відомість;

6. Всі документи підібрані за схемою.



2.11. Журнал-ордер № 2 с.-г. та відомість ПСП «Надія» по субрахунку 312 за серпень 2003 р.

Дата виписки	З кредиту субрахунка 312 в дебет рахунків:			Разом
	952	632		
23.08	794,25	177 705		178 499,25

Вхідний залишок 0,00

Дата виписки	В дебет субрахунка 312 з кредиту рахунків:			Разом
	333	714		
20.08	558,00	—		558,0
21.08	—	27,90		27,90
22.08	72 921,20	27,90		72 949,10
23.08	103 293,00	1 671,25		104 964,25
Разом	176 772,20	1 727,05		178 499,25

Залишок на кінець звітної періоду 0,00

2.12. Розшифрування виписок з валютного рахунка № 148180628 ПСП «Надія» за серпень 2003 р. (євро)

Пор. №	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Курс НБУ	Сума	
					Євро	Гривня
1	20.08.03 Куплена валюта на УМВБ	312	333	200 за 100	279,00	558,00
	Оборот за 20.08.03				279,00	558,00
	Вихідне сальдо				279,00	558,00

Пор. №	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Курс НБУ	Сума	
					Євро	Гривня
2	21.08.03 Курсова різниця: 279 × (2,10 – 2,0) Оборот за 21.08.03 Вихідне сальдо	312	714	210 за 100	0,00 0,00 279,00	27,90 27,90 585,90
3	22.08.03 Курсова різниця: 279 × (2,20 – 2,10) Куплено валюту на УМВБ Куплено валюту на УМВБ Оборот за 22.08.03 Вихідне сальдо	312 312 312	714 333 333	220 за 100	0,00 212,00 32 934,00 33 146,00 33 425,00	27,90 466,40 72 454,80 72 949,10 73 535,00
4	23.08.03 Курсова різниця: 33 425 × (2,25 – 2,20) Оплачена банку комісійна винагорода за банківські послуги Куплена валюта на УМВБ Проведено попередню оплату нерезиденту за ком- байн	312 952 312 632	714 312 333 312	225 за 100	0,00 353,00 45 908,00 78 980,00	1 671,25 794,5 103 293,00 177 705,00
Вихідний залишок					0,00	0,00

2.13. Меморіальний ордер № 2 за 20.08.03

Платник — ПСП «Надія»	Дебет	Сума
	480 76 612		Кредит
Банк платника АКБ «Злагода» м. Харків	Євро 279,00	
Одержувач АКБ «Злагода»	148 180 628	Гривні 558,00
Банк одержувача АКБ «Злагода»		

Сума літерами Двісті сімдесят дев'ять євро
 Призначення платежу Валюта куплена на УМВБ

2.14. Виписка з валютного рахунка № 148180628 за станом на 20.08.03 р. — ПСП «Надія»

Євро — курс 200 за 100

	Рахунок	Дебет		Кредит	
		Валюта	Гривні	Валюта	Гривні
1	Вхідний залишок			0,00	0,00
2	48 076 612			279,00	558,00
3	Оборот за 20.08.03	0,00	0,00	279,00	558,00
4	Вихідний залишок			279,00	558,00

**2.15. Виписка з валютного рахунка № 148180628
за станом на 21.08.03 ПСП «Надія»**

Євро — курс 210 за 100

	Рахунок	Дебет		Кредит	
		Валюта	Гривні	Валюта	Гривні
1	Вхідний залишок	0,00	0,00	279,00	558,00
2	076 430	0,00	0,00	0,00	27,90
3	Оборот за 21.08.03	0,00	0,00	0,00	27,90
4	Вихідний залишок			279,00	585,90

**2.16. Виписка з валютного рахунка № 148180628
за станом на 22.08.03 ПСП «Надія»**

Євро — курс 220 за 100

	Рахунок	Дебет		Кредит	
		Валюта	Гривні	Валюта	Гривні
1	Вхідний залишок	0,00	0,00	279,00	585,90
2	076 430	0,00	0,00	0,00	27,90
3	480 76 612	0,00	0,00	212,00	466,40
4	480 76 612	0,00	0,00	32 934,00	72 454,80
5	Оборот за 22.08.03	0,00	0,00	33 146,00	72 949,10
6	Вихідний залишок	0,00	0,00	33 425,00	73 535,00

**2.17. Меморіальний ордер № 3 за станом
на 22.08.03 (денний)**

Платник — КСП «Надія»	Дебет	Сума
	48076612	Євро 212,00
Банк платника АКБ «Злагода» м. Харків		
Одержувач	Кредит	
Банк одержувача	148180628	Гривні 466,40

Сума літерами Двісті дванадцять євро

Призначення платежу Валюта куплена на УМВБ

**2.18. Меморіальний ордер № 4 за станом
на 22.08.03 ПСП «Надія» (вечірній)**

Платник — ПСП «Надія»	Дебет	Сума
	48076612	Євро 32 934,00
Банк платника АКБ «Злагода» м. Харків		
Одержувач	Кредит	
Банк одержувача	148180628	Гривні 72 454,80

Сума літерами Тридцять дві тисячі дев'ятсот тридцять чотири євро

Призначення платежу Валюта куплена на УМВБ

2.19. Виписка з валютного рахунка № 148180628 за станом на 23.08.03 ПСП «Надія»

Євро — курс 225 за 100

	Рахунок	Дебет		Кредит	
		Валюта	Гривні	Валюта	Гривні
1	Вхідний залишок	0,00	0,00	33 425,00	73 535,00
2	076 430	0,00	0,00	0,00	1 671,25
3	481 50 402	353,00	794,25	0,00	0,00
4	480 76 612	0,00	0,22	45 908,00	103 293,80
5	480 65 15	78 980,00	177 705,00		
6	Оборот за 23.08.03	79 333,00	178 499,25	45 908,00	104 964,25
7	Вихідний залишок	0,00	0,00	0,00	0,00

2.20. Меморіальний ордер № 5 за 23.08.03 ПСП «Надія» (денний)

Платник — КСП «Надія»	Дебет	Сума
		148180628
Банк платника АКБ «Злагода» м. Харків Рах. № 351 254	Кредит	Євро 353,00
Одержувач АКБ «Злагода»		
Банк одержувача АКБ «Злагода»	48150402	Гривні 794,25

Сума літерами *Триста п'ятдесят три євро*

Призначення платежу *Комісійна винагорода за перерахування валюти*

2.21. Меморіальний ордер № 6 за 23.08.03 ПСП «Надія» (вечірній)

Платник	Дебет	Сума
		48076612
Банк платника		Євро 45 908,00
Одержувач КСП «Надія»	Кредит	
Банк одержувача АКБ «Злагода» м. Харків	148180628	Гривні 103 293,00

Сума літерами *Сорок п'ять тисяч дев'ятсот вісім євро*

Призначення платежу *Валюта куплена на УМВБ*

2.22. Меморіальний ордер № 7 за 23.08.03 ПСП «Надія»

Платник	Дебет	Сума
Банк платника		Євро 78 980,00
Одержувач	Кредит	
Банк одержувача		Гривні 177 705,00

Сума літерами *Сімдесят вісім тисяч дев'ятсот вісімдесят євро*

Призначення платежу *Попередня оплата за комбайн Марал — 125*

Найменування підприємства	ПСП «Надія»
№ поточного рахунка та назва банку	351254 АКБ «Злагода»
Код ЄДРПУ	00447451
Адреса	Україна, п. Рогань

Злагода
Банк платника
м. Харків

2.23. Заява на банківський переказ

№ 10 від 21 серпня 2003

Просимо АКБ «Злагода» перерахувати кошти в іноземній валюті з рахунка № 148 180 628			
Сума іноземної валюти	Цифрами	78 980	Валюта
	Прописом	Сімдесят вісім тисяч дев'ятсот вісімдесят	Євро
Отримувач коштів	Фірма «Ландтехнік» Нейрштрасе 27 07 Німеччина		
№ рахунка банка отримувача			48076515
Банк отримувача	Найменування	Донис Банк	
	Адреса	Дорібург Німеччина	
	Код банку	81070000	
Призначення переказу коштів	Попередня оплата за комбайн Марал-125 згідно з контрактом № 11016 від 5.08.2003		
Комісію за переказ утримати з	За рахунок платника ПСП «Надія»		

Усі видатки по перерахуванню коштів просимо списати з нашого рахунка № 148180628

Заявка № 001

на придбання іноземної валюти

Назва підприємства ПСП «Надія»

ПУБ (телефон) співробітника, уповноваженого на рішення питань з реалізації цієї заявки Торяник Леонід Дмитрович

Банківські реквізити підприємства:

Розрахунковий рахунок № 386213 в АКБ «Злагода» _____

Валютний рахунок № _____ в _____ МФО _____

Доручаємо АКБ «Злагода» купити на Українській Міжбанківській валютній біржі / на Міжбанківському ринку від нашого імені і за наш рахунок грошові кошти в іноземній валюті для придбання сільгосптехніки

За контрактом № 60000/1016 від 6 серпня 2003 р.

На таких умовах:

Назва валюти	Сума придбання	Курс придбання в грн
Євро	79 333	біржовий

* У разі нелімітованої заявки вказати «біржовий»

Строк дії заявки до: виконання 2003 р.

У випадку придбання валюти АКБ «Злагода» встановлює курс продавця на 1,2 % вище біржового і зараховує різницю на свою користь. У випадку дострокового відзиви заявки з ініціативи клієнта або нездійснення придбання внаслідок незадовільного для клієнта курсу продажу, з клієнта утримується _____% від заявленої суми придбання (в гривнях)

Всі витрати по переміщенню коштів на рахунках банків-кореспондентів несе клієнт.

Копії документів на перерахування коштів в гривнях для придбання іноземної валюти на рахунок № 903820 в АКБ «Злагода» м. Харків МФО 351254, а також копію контракту № _____ від _____ додаємо.

Придбану суму в іноземній валюті зарахувати на рахунок № 148180628 в _____ МФО _____

Керівник підприємства Торяник _____

Головний бухгалтер Кальницька _____

Заявку прийняв « _____ » _____ 200 р. _____

(підпис)

1. Заявка виконана: 20 серпня 2003 р. Курс 220,00
Валюта в сумі 32934 Євро зарахована 22 серпня 2003 р.
Комісія банку: 794,25 грн
2. Заявка виконана: 20 серпня 2003 р. Курс 200,00
Валюта в сумі 279 Євро зарахована 20 серпня 2003 р.
Комісія банку: 558,00 грн
3. Заявка виконана: 22 серпня 2003 р. Курс 220,00
Валюта в сумі 212 Євро зарахована 22 серпня 2003 р.
Комісія банку: 466,40 грн
4. Заявка виконана: 23 серпня 2003 р. Курс 225,00
Валюта в сумі 45908 Євро зарахована 23 серпня 2003 р.
Комісія банку: 1032,93 грн

2.5. Облік грошових коштів на інших поточних рахунках в банку

Чи відкривають сільськогосподарські підприємства інші рахунки в банках?

Сільськогосподарські підприємства можуть відкривати у банках також інші рахунки, кошти яких використовуються для різних операцій цільового характеру. Для їх обліку призначений рахунок 31 «Рахунки в банках» субрахунок 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті». В межах субрахунка 313 можуть бути відкриті наступні рахунки:

- «Рахунки в банках по коштах на капітальні інвестиції»;
- «Акредитиви та особливі рахунки по вантажообороту»;
- «Інші рахунки в банках».

Конкретні рахунки до субрахунка 313 використовують залежно від наявності на підприємстві певних видів коштів.

Коли виникає потреба у відкритті рахунка для обліку грошових коштів на капітальні інвестиції?

Операції по капітальних інвестиціях в сільськогосподарських підприємствах здійснюють через поточний рахунок у такому самому порядку, як і по основній діяльності, тобто облік їх ведуть на рахунок № 31 у Журналі-ордері № 2 с. г. та відомості. Проте для обліку коштів на капітальні інвестиції може бути відкритий окремий рахунок. Потреба в ньому виникає тоді, коли на підприємство надходять кошти для капітальних інвестицій із централізованих джерел і коли потрібно проконтролювати, щоб їх використовували за призначенням. Власні кошти сільськогосподарські підприємства зберігають на одному рахунку незалежно від їх призначення.

Якщо ж вони відкрили в установі банку окремий рахунок для зберігання і використання коштів по капітальних інвестиціях, то

облік операцій по ньому здійснюють на окремому аналітичному рахунку 31 «Рахунки в банках» субрахунок 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті».

Це активний рахунок, по дебету якого показують наявність і надходження грошей, а по кредиту — їх списання. Операції по обліку грошових коштів на капітальні інвестиції відображують на підставі виписок банку в Журналі-ордері № 2 с.г. та відомості.

З якими рахунками кореспондує рахунок по обліку грошових коштів на капітальні інвестиції?

Перелік господарських операцій, з якими кореспондує субрахунок 313, де обліковуються грошові кошти на капітальні інвестиції, наведено в табл. 2.24.

2.24. Господарські операції з обліку коштів на капітальні інвестиції

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Внесена в банк невикористана готівка, що була одержана на заробітну плату працівникам капітального будівництва	313	301
2	Надходження грошових коштів з поточного рахунка на рахунок коштів на капітальні інвестиції (виручка від реалізації основних фондів та ін.)	313	311
3	Зараховано на рахунок коштів на капітальні інвестиції залишки грошових коштів, невикористаних акредитивів і розрахункових чекових книжок	313	311
4	Надійшли кошти у погашення дебіторської заборгованості	313	377
5	Надійшли кошти від інших підприємств і організацій як дольові внески в спільне будівництво	313	48
6	Одержано готівку по чеку на виплату заробітної плати працівникам, зайнятим на капітальному будівництві	30	313
7	Перераховано з рахунка коштів на капітальні інвестиції на поточний рахунок вартість робіт і послуг, виконаних основним виробництвом капітальному будівництву	311	313
8	Оплачено рахунки постачальників і підрядників за будівельні матеріали, обладнання, виконані роботи, надані послуги по капітальному будівництву	631	313
9	Погашено заборгованість по короткострокових і довгострокових кредитах банків, що одержані на капітальне будівництво	60, 50	313
10	Перераховано кошти для часткової участі в будівництві	143	313

Чи застосовується в сільськогосподарських підприємствах акредитивна форма розрахунків?

України 25.04.2001 р. за № 368/5559, можуть використовувати акредитивну та чекову форму розрахунків і таким чином задіяти для цих цілей рахунки «Акредитиви та особливі рахунки по вантажообороту».

Що таке акредитив?

► виконати платежі третій особі (бенефіціару) за поставлені товари, виконані роботи та надані послуги;

► надати повноваження іншому банку виконати цей платіж.

Терміни, що наведені вище, вживаються у такому значенні:

Заявник акредитива — платник, який звернувся до банку, що його обслуговує, для відкриття акредитива;

Банк-емітент — банк платника, що відкриває акредитив своєму клієнту;

Бенефіціар — юридична особа, на користь якої виставлено акредитив (продавець, виконавець робіт або послуг);

Виконуючий банк — банк бенефіціара, що за дорученням банку-емітента виконує акредитив.

Залежно від характеру акредитивної операції, що покладена банком-емітентом на виконуючий банк, він може виступати авізуючим або банком-платником.

Умови та порядок проведення акредитивної форми розрахунків передбачається у договорі між бенефіціаром і заявником акредитива.

Які види акредитивів може відкривати банк?

Банк-емітент може відкривати такі види акредитива:

а) **покритий акредитив** — для здійснення платежу, за якого бронюються кошти платника в повній сумі

на окремому рахунку в банку-емітенті або виконуючому банку;

б) **непокритий акредитив** — оплата за який, у разі тимчасової відсутності коштів на рахунку платника, гарантується банком-емітентом за рахунок банківського кредиту.

Акредитиви бувають **відзивні** та **безвідзивні**. На кожному акредитиві має бути вказано, чи є він відзивним або безвідзивним.

Відзивний акредитив — акредитив, який може бути змінений або анульований банком-емітентом без попереднього погодження з бенефіціаром (наприклад, у разі недотримання умов, передбачених договором).

Безвідзивний акредитив — акредитив, який може бути змінено або анульовано тільки за згодою бенефіціара, на користь якого він був відкритий.

Які документи необхідно надати банку для відкриття акредитива?

Для відкриття акредитива підприємство подає банку-емітенту Заяву на акредитив (див. с. 125), де має вказати:

► назву заявника та бенефіціара та їх ідентифікаційні коди за єдиним

державним реєстром підприємств та організацій України;

► назву банку-емітента, та банку, виконуючого акредитив;

► вид акредитива;

► строк дії акредитива (число і місяць закриття акредитива у виконуючому банку);

► суму акредитива;

► дату і номер договору, яким передбачається відкриття акредитива;

► умови акредитива (види товарів, які сплачуються, розрахункові документи, порядок оплати цих документів).

Зазначені реквізити є обов'язковими і у разі відсутності одного з них акредитив не відкривається.

Для відкриття акредитива, депонованого у виконуючому банку, платник подає заяву у чотирьох примірниках, третій із них видається заявнику як розписка банку про відкриття акредитива.

У разі відкриття акредитива, депонованого у банку-емітенті, заява про відкриття акредитива подається у трьох примірниках, другий з яких видається заявнику як розписка банку про відкриття акредитива.

Про відкриття та умови акредитива виконуючий банк повідомляє бенефіціара (авізує акредитив).

Після відвантажування продукції, виконаних робіт або послуг бенефіціар подає необхідні документи, передбачені умовами акредитива, разом з реєстром документів виконуючому банку. Реєстр документів складається за формою, наведеною на с. 125, в чотирьох примірниках, з яких четвертий примірник видається заявнику акредитива разом з іншими документами за акредитивом.

ЗАЯВА НА АКРЕДИТИВ

від 10 серпня 2003 р.

0401005

Одержано банком
10 серпня 2003 р.

Заявник акредитива ПСП «Маяк» Код 14063932	Бенефіціар <i>ОТВТ</i> <i>«Техмонтажналадка»</i> Код 24671259
Банк-емітент <i>АКБ «Злагода»</i> в м. <i>Валки</i> МФО № 351083	Банк бенефіціара <i>АКБ УБТС</i> в м. <i>Харків</i> МФО № 351878
Відкрийте нам акредитив <i>покритий відзивний</i> (вид акредитива)	Строк дії акредитива <u>20 серпня</u> 2003 р.
Сума <i>40000 грн 00 коп.</i> <i>Сорок тисяч гривень 00 коп.</i> (цифрами і літерами)	Акредитив у іншому (виконуючому) банку виконати: а) за рахунок коштів платника, депонованих у виконуючому банку; б) інкасацією документів до банку- емітента; в) через кореспондуючий рахунок банку-емітента. <i>Від уповноваженого покупця</i> <i>Головченко К.І.</i> (зайве закреслити)
Умови акредитива до виконуючого банку направити: а) спецзв'язком; б) коротким повідомленням: - електронною поштою; - <u>телетайпом</u>	З акцептом (чиїм), без акценту
(Інші лінії зв'язку, вказати які. Зайве за- креслити)	Платіж (чи акцепт) здійснити проти: <u>рахунок-фактура</u> (перелік документів, які додаються до реєстру документів за акредитивом)
Договір № <u>12</u> від <u>15.01.2003</u> р. Назва товарів, виконаних робіт, на- даних послуг. <i>Паливо 40000 грн 00 коп.</i> (кількість, ціна, сума)	
Додаткові умови:	

М.П. Підписи заявників
акредитива

Губський Г.Е.
Ольховська М.М.

Банки мають здійснювати контроль за строком дії акредитивів. Усі претензії до бенефіціарів, крім тих, що виникли з вини банку, розглядаються сторонами без участі банку.

РЕЄСТР ДОКУМЕНТІВ
ЗА АКРЕДИТИВОМ № 10

0410001

від «15» серпня 2003 р.

Заявник акредитива

15 серпня 2003 р.

Код за
ЄДРПОУ

14063932

Банк платника АКБ «Злагода»

в м. Валки

код
банку

351083

рах. №

26045200380019

ДЕБЕТ

СУМА

Одержувач ООО «Техмонтажналадка»

Код за
ЄДРПОУ

24671259

код
банку

351878

рах. №

260040133124

КРЕДИТ

40000,00

Банк одержувача АКБ УБТС

в м. Харків

Сума (словами) Сорок тисяч грн 00 коп.

Назва товару, виконаних робіт, наданих послуг

паливо

Договір № 12 «15» 01 2003 р.

Перелік документів, що додаються: *рахунок-фактура*
1001 від 13 серпня 2003 р.

Проведено банком

15 серпня 2003 р.

М.П.

Підпис бенефіціара

підписи

підпис банку

Який встановлюється строк дії акредитива?

Строк дії акредитива у банку-емітенті встановлюється покупцем у межах п'ятнадцяти днів з дня відкриття, не враховуючи нормативний термін проходження документів спецзв'язком

між банками.

Банк-емітент має право за поданням заявника акредитива у разі необхідності продовжити строк дії акредитива до десяти днів, якщо це викликано зміною умов поставки та відвантаження продукції.

У день закінчення строку дії акредитива банк перераховує відповідну суму на рахунок заявника акредитива.

На підприємстві на кожний акредитив відкривають окремий аналітичний рахунок, де контролюють використання коштів.

Кореспонденцію рахунків, викликану господарськими операціями на зміну сум акредитива, наведено в табл. 2.25.

Де ведеться облік розрахунків із застосуванням розрахункових чеків?

На окремому субрахунку рахунка 31 обліковують також операції по розрахункових чеках, які застосовуються для здійснення розрахунків у безготівковій формі між юридичними та фізичними особами з метою скорочення розрахунків готівкою за отримані товари, виконані роботи та надані послуги.

Що таке розрахунковий чек?

Розрахунковий чек — це документ, що містить письмове розпорядження власника рахунка (чекодавця) установі банку (банку-емітента), яка веде його рахунок, сплатити чекоутримувачу зазначену в чеку суму коштів.

Чекодавець — юридична або фізична особа, яка здійснює платіж за допомогою чека та підписує його.

Чекоутримувач — підприємство, яке є отримувачем коштів за чеком.

Банк-емітент — банк, що видає чекову книжку підприємству або фізичній особі.

Чекові книжки виготовляються на банкнотній фабриці Національного банку України і розміщують в собі 10, 20 та 25 зброшурованих розрахункових чеків. Чекові книжки є бланками суворої звітності. Для чекових книжок встановлено строк дії — один рік.

Чек включає такі реквізити:

- а) назву банку-емітента і його номер МФО;
- б) ідентифікаційні коди чекодавця та чекоутримувача за єдиним державним реєстром підприємств та організацій України;
- в) назву чекоутримувача;
- г) доручення чекодавця банку-емітенту;
- д) призначення платежу;
- е) число, місяць та рік складання чека;
- є) підписи чекодавця та відбиток печатки.

Чек, на якому відсутній будь-який із зазначених реквізитів, вважається недійсним і повертається банку чекодавця без виконання.

Чек із чекової книжки пред'являється до оплати в банк чекоутримувача протягом десяти календарних днів.

Чек приймається чекоутримувачем в оплату безпосередньо від чекодавця, на ім'я якого виписаний документ, що підтвер-

джує отримання ним товарів, виконаних робіт та наданих послуг. Форму розрахункового чека наведено на с. 128.

Для отримання чекової книжки підприємство подає до банку-емітента заяву в одному примірнику за підписом осіб, яким надано право підпису документів для здійснення грошово-розрахункових операцій.

На зворотному боці заяви чекодавець самостійно вказує суму ліміту, в межах якої можуть бути сплачені виписані чеки.

РОЗРАХУНКОВА ЧЕКОВА КНИЖКА

на 25 чеків

(місце для штампа банку)

ЗБЕРІГАТИ ПІД КЛЮЧЕМ У НАДІЙНОМУ МІСЦІ

Зворотний бік розрахункової чекової книжки (додаток № 7)

Ця книжка дійсна по двадцять п'ять «25» травня 2003 р.
(число літерами) (цифрами) (місяць літерами)

Вміщує чеки з № 005140 по № 005164

Видана ПСП «Маяк» Валківського району Харківської області

за особовим рахунком № 26046200380020

для розрахунків з різними організаціями

на загальну суму ліміту 50000 грн 00 коп П'ятдесят тисяч грн 00 коп.
(цифрами) (сума літерами)

«20» лютого 2003 р.

Печатка банку

АКБ банк

Дата видачі (місяць літерами)

місто Валки

(підпис банку)

КОРІНЕЦЬ
РОЗРАХУНКОВОГО ЧЕКА

Серія МК № 005140

«2» березня 2003 р.

(дата видачі)

ТОВ «Техмонтажналадка»

(кому)

за послуги

(платити за що)

(№№ і дати документів)

Залишок ліміту

50000,00

Списано за цим чеком

20000,00

Залишок ліміту до наступ-

ного чека

30000,00

Сума літерами:

Тридцять тисяч гривень

ПСП «Маяк»

(чекодавець)

0401006

РОЗРАХУНКОВИЙ ЧЕК

Ідентифікаційний код

14063932

АКБ «Злагода» 351083

(назва банку-емітента, МФО №)

Серія МК № 005140

Д-т рах. № 26046200380020

К-т рах. № 260040133124

на 20000,00 «2» березня 2003 р.

(сума цифрами)

Підпис банку

Кому ТОВ «Техмонтажналадка»

(назва чекоутримувача)

Сплатити за цим чеком Оплата за надані послуги

акт № 2 від 28 лютого 2003 року

(за що, номери та дати документів)

Сума літерами Двадцять тисяч гривень

Місце складання чека Харків

Дата «2» березня 2003 р. Підпис чекодавця Підпис

М.П.

Серійний №	x	Рахунок №	x	Сума	x	МФО Банку	x	Текст
005140		26046200380020		20000,00		351083		

Гарантована оплата чеків забезпечується депонуванням коштів на окремому рахунку. Для цього із заявою на видачу чекової книжки в банк подається *платіжне доручення* для перерахування коштів на окремий рахунок.

Який встановлений порядок розрахунків чеками?

Чеки з чекової книжки виписуються в момент здійснення платежу і видаються чекодавцем за отримані ним товари, виконані роботи та надані послуги. При цьому чекодавець переносить залишок ліміту з корінця попереднього чека на корінець виписаного чека і виводить новий залишок ліміту.

Приймаючи чек в оплату за товари, чекоутримувач перевіряє:

- відповідність чека встановленому зразку;
- правильність заповнення чека;
- відсутність виправлень;
- відповідність сум корінця чека сумі, вказаній на самому чеку;
- строк дії чека;
- наявність на ньому чіткого відбитка штампа або печатки банку та назви чекодавця.

Чекоутримувач здає в банк чеки разом з трьома примірниками реєстрів (див. нижче), якщо рахунки чекодавця і чекоутримувача ведуться в одній установі банку, і чотирьох примірниках, якщо рахунки чекодавця і чекоутримувача ведуться у різних установах банку.

Реєстр чеків № 1

0410001

від «7» березня 2003 р.

Суму чеків спишіть з рахунків чекодавця АКБ «Злагода»

9 березня 2003 р.

Банк платника АКБ «Злагода»
в м. Валки

код банку	рах. №	ДЕБЕТ	СУМА
351083	26046200380020		20000,00
код банку	рах. №	КРЕДИТ	
	260040133124		
351878			

Одержувач ООО «Техмонтажналадка»

Код за ЄДРПОУ 24671259

Банк одержувача АКБ УБТС
в м. Харків

№№ чеків	Дебет №№ рахунків чекодавця	Код чекодавців	Сума
005140	26046200380020	14063932	20000,00

Проведено банком
9 березня 2003 р.

М.П. Підписи платника
Зворотний бік

підпис банку

№№ чеків	Дебет №№ рахунків чекодавця	Код чекодавців	Сума

М.П. Підписи чекоутримувача

У разі, якщо чекодавець і чекоутримувач перебувають в одній установі банку, кошти списуються з відповідного рахунка чекодавця на рахунок чекоутримувача на підставі першого примірника реєстру.

При здійсненні розрахунків чеками між клієнтами різних банків на рахунок чекоутримувача зараховуються кошти тільки після отримання їх із банку-емітента.

Як обліковуються чекові книжки?

Чекові книжки видають у підзвіт працівникам підприємства для здійснення розрахунків. З метою контролю окремо облічують чекові книжки на субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами» та субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». При видачі чекової книжки під звіт дебетують субрахунок 372 та кредитують субрахунок 685. Після подання підзвітною особою звіту про використання чеків проводять зворотний запис. Отже, сальдо за субрахунками 372 і 685 буде однаковим. Воно відображує залишок коштів по чеках у підзвітних осіб. Різниця між цими залишками та залишком за рахунком 31 (у частині коштів на чекових книжках) показує суму вже виданих, але ще не оплачених банком чеків.

Відображення господарських операцій з обліку грошових коштів на інших рахунках показано в табл. 2.25.

2.25. Господарські операції з обліку грошових коштів на інших рахунках в банку

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
За рахунком «Акредитиви і особливі рахунки по вантажообороту»			
1	Відкритий акредитив за рахунок коштів поточного рахунка	313	311
2	Відкритий акредитив за рахунок короткострокових кредитів банку	313	601
3	Оплачено через акредитив борг постачальникам та підрядникам	631	313
4	Повернуті на поточний рахунок невикористані суми акредитива	311	313
5	Погашено короткострокову позику банку за рахунок невикористаних сум акредитиву	601	313
За рахунком «Інші рахунки в банках»			
6	Одержана розрахункова чекова книжка за рахунок коштів поточного рахунка	313	311
7	Одержана розрахункова чекова книжка за рахунок короткострокових кредитів банку	313	601
8	Оплачено з розрахункової чекової книжки постачальникам	631	313

2.6. Облік інших коштів

Що належить до грошових документів?

Сільськогосподарські підприємства можуть відкривати в банку рахунки, на яких обліковують грошові документи і грошові кошти в дорозі як у національній, так і в іноземній валюті. До грошових документів, які обліковуються на субрахунках 331 «Грошові документи в національній валюті» і 332 «Грошові документи в іноземній валюті», відносять документи, що знаходяться в касі підприємства: оплачені путівки в будинки відпочинку і санаторії, поштові марки, проїзні талони на службові роз'їзди та інші грошові документи.

При передачі путівки своєму працівнику з оплатою її вартості суму, що підлягає сплаті, слід визнавати доходом, включаючи її до складу іншого доходу від операційної діяльності, оскільки

пунктом в П(С)БО 15 «Дохід» визначено чотири обов'язкових умови визнання доходу:

- покупцю передано ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- існує впевненість, що в результаті операції економічні вигоди підприємства збільшаться, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Передача путівки працівнику підприємства з компенсацією її вартості фактично відповідає всім чотирьом обов'язковим вимогам визнання доходу, оскільки путівка дає право покупцю (працівнику) на одержання послуг і виступає як інший актив, а економічна вигода — це потенційна можливість одержання підприємством грошових коштів від використання активу.

Господарські операції, пов'язані з придбанням і наданням санаторно-курортної путівки своєму працівнику за повну вартість без податку на додану вартість, у бухгалтерському обліку відображаються таким чином: Перерахування грошових коштів дитячому санаторію за путівку відносять у дебет субрахунка 371 «Розрахунки за виданими авансами» з кредиту субрахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті». При оприбуткуванні путівки до каси підприємства дебетують субрахунок 331 «Грошові документи в національній валюті» і кредитують субрахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами». Надходження до каси підприємства грошових коштів від працівника відображають за дебетом субрахунка 301 «Каса в національній валюті» і кредитом субрахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». При передачі путівки працівнику підприємства дебетують субрахунок 685 і кредитують субрахунок 719 «Інші доходи від операційної діяльності». При списанні собівартості реалізованої путівки дебетують субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності» і кредитують субрахунок 331. Для включення до складу фінансового результату доходу від продажу путівки дебетують субрахунок 719 і кредитують субрахунок 791 «Результат основної діяльності». При віднесенні на фінансовий результат витрат з придбання путівки дебетують субрахунок 791 і кредитують субрахунок 949.

Аналітичний облік грошових документів здійснюється за їх видами.

Що належить до грошових коштів в дорозі?

До грошових коштів у дорозі, які обліковуються на субрахунках 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті» і 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті» відносять виручку, одержану підприємством за послуги, виконані роботи або реалізовану готову продукцію, внесена в касу банку або поштового відділення для зарахування на поточний рахунок, але які ще не зараховані за призначенням. Підставою для відображення в обліку сум є: при здаванні виручки — квитанція установи банку, поштового відділення, копії супровідних відомостей на здавання виручки інкасаторам банку тощо.

При журнально-ордерній формі операції на рахунку 33 «Інші кошти» обліковують у Журналі-ордері № 2 с.г. та відомості. По кожному рахунку в названих облікових регістрах передбачено окремі розділи. Записи здійснюють на підставі виписок банку та інших документів так само, як і на рахунку 31.

З якими рахунками кореспондує рахунок 33 «Інші кошти»?

Кореспонденцію рахунків з обліку інших грошових коштів наведено в табл. 2.26.

2.26. Господарські операції з обліку інших грошових коштів (рахунок № 33 «Інші грошові кошти»)

Пор №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Придбані за готівку путівки в санаторії та будинки відпочинку	331	301
2	Вартість путівок в будинки відпочинку і санаторії, що придбані підприємством за рахунок коштів фонду соціального страхування	331	311
3	Вартість путівок в санаторії та будинки відпочинку, що продані працівникам підприємства	301	331
4	Придбані за готівку і за рахунок коштів поточного рахунку грошові документи (поштові марки, марки державного мита, вексельні марки, сплачені авіаквитки)	331	301, 311
5	Зарахована виручка від реалізації продукції за готівку через підзвітних осіб, яка здана в ощадний банк або касу поштових відділень	333	372

2.7. Облік фінансових інвестицій

Яким нормативним документом визначається порядок обліку і розкриття інформації про фінансові інвестиції?

Облік фінансових інвестицій є однією із складних ділянок обліку. Порядок обліку фінансових інвестицій і розкриття інформації про фінансові інвестиції у фінансовій звітності визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» (далі стандарт 12). Цей стандарт набрав чинності з 1 липня 2000 р.

Стандарт 12 не дає визначення терміну «фінансові інвестиції». Це визначення дається у Стандарті 2 «Баланс», де вказано, що під фінансовими інвестиціями слід розуміти активи, що утримуються підприємством з метою збільшення прибутку за рахунок відсотків, дивідендів, роялті, зростання вартості капіталу чи інших вигод для інвестора.

Носіями активів, що утримуються підприємством, є цінні папери.

Як класифікуються цінні папери згідно з чинним законодавством?

Умови, порядок випуску цінних паперів, державне регулювання їх 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:

- акцій;
- облігацій підприємства;
- облігацій внутрішніх державних і місцевих позик;
- казначейських зобов'язань України;
- ощадних сертифікатів;
- векселів;
- приватизаційних паперів.

Наведений перелік цінних паперів дає підставу дати таке визначення:

Цінний папір — це документ, що засвідчує право володіння або відносин позики, визначає взаємовідносини між особою, яка його випустила, та його власником.

Цінні папери поділяють на дві групи: пайові і боргові.

До *пайових цінних паперів* належать акції. До *боргових цінних паперів* — всі види облігацій, ощадні сертифікати, векселі.

Що таке акція?

Акція — цінний папір, що випускається акціонерними товариствами, комерційними банками, кооперативами, іншими підприємствами та організаціями, які базуються на колективній або державній власності.

Акції і похідні від них цінні папери (приватизаційні папери, інвестиційні сертифікати) належать до пайових цінних паперів, по яких емітент не несе зобов'язань повернути кошти, інвестовані в його діяльність, але які засвідчують участь у статутному капіталі, надають право на участь в управлінні справами емітента й отриманні частини прибутку у вигляді дивідендів і частини майна при ліквідації емітента.

Якщо акціонер незадоволений доходами, він може продати акції за ринковою вартістю.

Таким чином акція — це цінний папір, який підтверджує корпоративні права її власника. Придбання акцій в обмін на грошові кошти або майно називається прямою фінансовою інвестицією.

Пряма інвестиція — внесення грошових коштів або майна до статутного капіталу юридичної особи в обмін на корпоративні права, емітовані такою юридичною особою. Крім прямих, фінансові інвестиції можуть бути портфельними.

Портфельна інвестиція передбачає придбання цінних паперів за грошові кошти на фондовому ринку.

Акції можуть бути іменними і на пред'явника, привілейованими і простими.

Привілейовані акції дають власнику переважне право на отримання дивідендів, а також на пріоритетну участь у розподілі майна акціонерного товариства у разі його ліквідації. Власники таких акцій не мають права брати участь в управлінні акціонерним товариством. Розмір дивідендів, що виплачуються щорічно за привілейованими акціями, може бути встановлений у вигляді фіксованого відсотка до її номінальної вартості незалежно від суми одержаного прибутку. Якщо прибутку недостатньо, то виплата дивідендів за привілейованими акціями здійснюється за рахунок інших джерел. Привілейовані акції не можуть бути випущені на суму, що перевищує 10 % статутного капіталу акціонерного товариства. Акції можуть бути виданими після повної оплати їхньої вартості.

Проста акція дає один голос при вирішенні питань на зборах акціонерів і бере участь у розподілі чистого прибутку після поповнення резервів і виплати дивідендів за привілейованими акціями. Тобто величина дивідендів за простими акціями не зафіксована, вона залежить від одержаного прибутку і рішення зборів акціонерів про виділення частки коштів на виплату дивідендів.

Реквізити акцій: фірмова назва підприємства, що випустило акцію, його місцезнаходження, назва цінного паперу — «акція», її порядковий номер, дата випуску, категорія акції, її номінальна вартість, ім'я власника (для іменної акції), розмір Статутного капіталу і кількість випущених акцій, строк виплати дивідендів, підпис керівника підприємства або іншої уповноваженої особи. Зразок акції наведено нижче.

АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО
ВІДКРИТОГО ТИПУ
«КОМПЛЕКС»

Серія А

№ 040781

АКЦІЯ
ПРОСТА ІМЕННА

Номінальна вартість 100 грн.
Дата випуску 29.09.00

Статутний капітал 500000 грн.
Кількість акцій 10 шт.

Дивіденди сплачуються в термін та у розмірі,
що встановлюється рішенням загальних зборів акціонерів

Президент
Казначей



УКРАЇНА м. Чугуїв
вул. Тонкопії 41

СВІДОЦТВО
№21633525

Олійник Олександр Васильович

власник

паспорт І-ВА №736111

реквізити

«_» _____ 2000 р.

«_» _____ 2000 р.

«_» _____ 2000 р.

власник

власник

власник

реквізити

реквізити

реквізити

М.П. _____
підпис

М.П. _____
підпис

М.П. _____
підпис

Придбання і реалізація акцій. Підприємство може придбати акції за рахунок коштів, які залишаються в їх розпорядженні після сплати податків і процентів за банківський кредит.

Акціонерне товариство може викупати у своїх акціонерів акції тільки за рахунок сум, що перевищують Статутний капітал для наступного їх перепродажу, розповсюдження серед своїх працівників або анулювання. Такі акції повинні бути реалізовані або анульовані в термін не більше одного року.

Який встановлюється строк відкритої підписки на акції і на яких умовах?

Строк відкритої підписки не може перевищувати шість місяців. Особи, які бажають придбати акції, повинні внести на рахунок засновників не менше 10 % вартості акцій, на які вони підписалися, після чого засновники дають їм письмове зобов'язання про продаж відповідної кількості акцій. Якщо до закінчення строку відкритої підписки (6 місяців) не вдалося покрити підпискою 60 % акцій, акціонерне товариство вважається не заснованим. Особам, які підписалися на акції, повертаються внесені ними суми або майно не пізніше 30 днів (після цього настає солідарна відповідність).

У випадках, коли всі акції акціонерного товариства розподілені між засновниками, вони повинні внести на день проведення установчих зборів не менше 50 % номінальної вартості акцій.

Процес анулювання або реалізації акцій здійснюється строком не більше 1 року після реєстрації акціонерного товариства.

Акціонеру безкоштовно видається один сертифікат на всі акції, що йому належать, після їх повної оплати.

Акціонер має право розпоряджатися акціями на свій розсуд згідно з чинним законодавством.

Для реєстрації нового володаря акції повинна надійти заява попереднього володаря в акціонерне товариство з його сертифікатом.

Новому акціонеру виписується новий сертифікат. Старий сертифікат анулюється, про що проводиться запис в реєстраційній книзі.

Додатковий або втрачений сертифікат видається за окрему плату. Зразок сертифіката акцій наведено на с. 138.

Як визначається балансова вартість акцій?

Балансова вартість акцій як складових довгострокових фінансових інвестицій на момент їх придбання дорівнює їхній собівартості.

Собівартість акцій включає:

- ціну придбання;
- комісійні винагороди;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням інвестицій (акцій).

У свою чергу, при складанні звітності (на дату балансу) необхідно застосовувати інші методи оцінки:

**АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО
ВІДКРИТОГО ТИПУ
«Комплекс»**

20 травня 2000 р.

м. Чугуїв

№116

СЕРТИФІКАТ АКЦІЙ

**НОМІНАЛЬНА ВАРТІСТЬ ОДИНІЇ АКЦІЇ
СТО ГРИВЕНЬ**
100 ГРИВЕНЬ

Акціонерне товариство «Комплекс» посвідчує, що

Олійник Олександр Васильович

є володарем

10 (десяти)

простих іменних акцій

на загальну суму

1000 (тисячу) гривень

м. Чугуїв, вул. Тонкопії 41 тел. (0572) 30-97-80

Президент
Марченко О.І.



Головний бухгалтер
Царенко М.І.

- метод участі в капіталі;
- за справедливою вартістю;

► за амортизованою собівартістю.

Застосування того чи іншого методу оцінки залежить від виду фінансових інвестицій і взаємовідносин інвестора та об'єкта інвестування. Оцінка і облік фінансових інвестицій здійснюється за кожною фінансовою інвестицією окремо.

Усі інвестиції можна умовно розділити на дві групи:

- інвестиції, що утримуються з метою наступного продажу;
- інвестиції, не призначені для продажу.

До першої групи можна віднести інвестиції в акції, боргові зобов'язання, які придбані з метою отримання доходів від їх продажу. Такі інвестиції не передбачається утримувати до моменту погашення і вони відображаються у звітності за справедливою вартістю або собівартістю. При цьому оцінка за собівартістю проводиться у разі, якщо справедливу вартість таких інвестицій достовірно визначити неможливо. Різниця, що виникає у зв'язку зі зміною первинної вартості відображується у складі інших доходів або інших витрат відповідно. Інвестиції, не призначені для продажу (друга група) включають інвестиції в боргові цінні папери та інвестиції в акції.

Як правило, інвестиції в боргові цінні папери придбаваються з метою одержання доходу у вигляді відсотків і утримуються підприємством до їх погашення.

Якщо інвестиція утримується підприємством до погашення (інвестиції в облігації, векселі) то вони оцінюються за амортизованою собівартістю.

У свою чергу, інвестиції в акції, які не передбачається продавати, можуть обліковуватися методом участі в капіталі.

Наведемо декілька прикладів.

Приклад 1. Компанія «Юлія» придбала для тривалого утримання акції компанії «Каріна» за ринковою вартістю на суму 30000 грн (30000×1 грн).

Номінальна вартість однієї акції — 0,75 грн. Було також сплачено брокеру та за інші послуги на біржі 210 грн, в т.ч. ПДВ — 35 грн. Відомо, що загальна кількість акцій, випущених компанією «Каріна» становить 500000 штук.

Балансова вартість довгострокових фінансових інвестицій компанії «Юлія» в акціях компанії «Каріна» на момент їх придбання дорівнює їх собівартості.

Вартість придбання (1 грн \times 30000 акцій)	30000 грн
Витрати на послуги брокера	210 грн
ПДВ 20 %	35 грн
Всього собівартість фінансових інвестицій в акції компанії «Каріна»	30175 грн

Метод подальшої оцінки акцій залежить від ступеня впливу інвестора на підприємство, акції якого придбані показані в табл. 2.27.

2.27. Методи обліку довгострокових фінансових інвестицій, що надають право власності

Ступінь впливу інвестора	Метод оцінки довгострокових фінансових інвестицій
Інвестор не має суттєвого впливу на підприємство	Для ринкових акцій нижча з оцінок — собівартість або ринкова вартість
Інвестор має суттєвий вплив на підприємство	Метод участі в капіталі
Інвестор контролює діяльність підприємства	Метод участі в капіталі в окремих фінансових звітах материнської компанії

Приклад 2. Протягом наступного періоду відбулося зниження ринкової вартості акцій компанії «Каріна» до 0,50 грн за акцію (див. приклад 1). Компанія «Юлія», виходячи з її частки у загальній кількості акції, випущених компанією «Каріна» ($30\,000 : 500\,000 = 0,06$) не має на неї суттєвого впливу. Тому для оцінки цих довгострокових фінансових інвестицій в акції компанії «Каріна» слід застосовувати правило нижчої оцінки. Отже, балансова вартість довгострокових фінансових інвестицій в акції компанії «Каріна» дорівнюватиме 15 000 грн ($0,50 \text{ грн} \times 30\,000 \text{ акцій}$). На цю суму слід визнати нереалізовані втрати від знецінення довгострокових фінансових інвестицій.

Якщо акції компанії «Каріна» не є цінними паперами, або фінансова інвестиція компанії «Юлія» є внеском до статутного капіталу компанії «Каріна», балансова вартість цих інвестицій дорівнюватиме собівартості протягом періоду їх утримання компанією «Юлія».

Які застосовуються методи оцінки фінансових інвестицій в асоційовані підприємства?

Підприємство, на яке інвестор може чинити значний вплив, називають асоційованим. Воно має суттєвий вплив на підприємство, акції якого придбає, проте не має можливості контролювати його діяльність.

На наявність або існування значного впливу вказують:

- володіння не менше 20 % акцій;
- присутність інвестора в раді директорів;
- матеріальні відносини між партнерами.

Облік довгострокових фінансових інвестицій в асоційоване підприємство інвестор здійснює, використовуючи метод:

- а) участі в капіталі;
- б) собівартості.

Згідно з *методом участі в капіталі* балансова вартість інвестицій, яку спочатку оцінюють за собівартістю, збільшується (зменшується) відповідно до частки інвестора в прибутках (збитках) асоційованої компанії. Балансова вартість інвестицій зменшується на суму одержаних дивідендів.

Приклад 3. 8 січня 2002 р. ВАТ «Троянда» придбало 25 % простих акцій ВАТ «Рогань» на суму 100 000 грн. Протягом року ВАТ «Рогань» одержало чис-

тий прибуток в сумі 60 000 грн і виплатило 40 000 грн дивідендів. ВАТ «Рогань» є асоційованим підприємством ВАТ «Троянда».

На кінець звітного періоду ВАТ «Троянда» повинно відобразити у балансі вартість довгострокових фінансових інвестицій.

(грн)

Собівартість довгострокових фінансових інвестицій в акціях ВАТ «Рогань»	100 000
Плюс частка ВАТ «Троянда» у прибутках ВАТ «Рогань» (60 000 × 0,25)	15 000
Мінус отримана ВАТ «Троянда» сума дивідендів на акції (40 000 × 0,25)	10 000
Разом балансова вартість довгострокових фінансових інвестицій ВАТ «Троянда» в акції ВАТ «Рогань» на 31 грудня 2002 р. (100 000 + 15 000) – 10 000	105 000

Якщо інвестор застосовує метод собівартості, він відображує інвестиції в асоційоване підприємство за собівартістю і визнає прибуток тільки в сумі дивідендів, отриманих від асоційованого підприємства на акумульований чистий прибуток об'єкти інвестування, який виникає після дати придбання акцій інвестором.

Дивіденди, отримані понад такий прибуток, вважають відшкодуванням інвестицій і відображують як зменшення балансової вартості інвестицій.

Відображення на бухгалтерських рахунках балансової вартості довгострокових фінансових інвестицій з застосуванням методу участі в капіталі наведено на с. 149 – 150.

Приклад 4. 1 вересня 2002 р. підприємство «Юність» придбало 15 000 акцій на загальну суму 25 000 грн, що становить 30 % загальної кількості акцій, випущених в обіг ВАТ «Каприз».

Метою придбання цих акцій був перепродаж у найбільш вигідний момент. Тому підприємство «Юність» застосовує метод собівартості для оцінки цих довгострокових фінансових інвестицій.

31 грудня 2002 р. ВАТ «Каприз» оголосило та сплатило дивіденди у сумі 0,30 грн на кожну акцію. Загальна сума дивідендів, отриманих підприємством «Юність», становить 4500 грн. Із цієї суми слід визнати 1500 грн як дохід від інвестицій у звіті про фінансові результати:

$$\frac{4500 \times 4}{12} = 1500.$$

Решта 3000 грн (4500 – 1500) є сумою відшкодування інвестицій, яка зменшує їх балансову вартість. Отже у балансі на 31 грудня 2002 р. нова вартість фінансових інвестицій в акції ВАТ «Каприз» дорівнює:

$$25\ 000 - 3000 = 22\ 000 \text{ грн.}$$

Як оцінюються інвестиції в дочірні підприємства?

Якщо компанія володіє більш ніж 50 % акцій іншої компанії, вважають, що інвестор володіє контрольним пакетом акцій і має можливість контролювати діяльність об'єкта інвестування, тобто приймати рішення з питань його фінансово-господарської діяльності. При цьому під-

приємство-інвестор розглядають як материнське, а підприємство, що є об'єктом інвестування, як дочірнє.

Інвестиції в дочірні підприємства у фінансовій звітності материнської компанії слід відображати:

- за методом участі в капіталі;
- за собівартістю.

Що розуміють під інвестиціями пов'язаним сторонам?

Пов'язані сторони — підприємства, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною.

Інвестор має суттєвий вплив на асоційоване підприємство і контролює діяльність дочірнього підприємства. Інші підприємства, де інвестор не має суттєвого впливу вважаються непов'язаними сторонами.

Як відобразити на рахунках бухгалтерського обліку фінансові інвестиції?

Для обліку фінансових інвестицій Планом рахунків передбачено рахунки 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» і 35 «Поточні фінансові інвестиції». Стандарт 12 не визначає критерії розподілу інвестицій на довгострокові і поточні.

Тому, поділ фінансових інвестицій на довгострокові і поточні бажано проводити за аналогією до інших активів.

Якщо інвестицію призначено для реалізації (погашення) протягом операційного циклу або протягом 12 місяців з дати балансу, така інвестиція класифікується як поточна і обліковується на рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції».

Відповідно інвестиція, яку передбачається тримати на підприємстві більше року (довше операційного циклу) буде віднесена до довгострокової і обліковується на рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції». Крім акцій на цьому рахунку узагальнюється інформація про наявність і рух довгострокових інвестицій у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств.

Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» має такі субрахунки:

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

142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;

143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

За дебетом рахунка 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» відображують вартість довгострокових інвестицій, за кредитом — їх вибуття.

При інвестуванні коштів в акції асоційованого підприємства дебетується рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» субрахунок 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі» і кредитуються рахунки 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики» та ін.

На суму отриманого доходу на акції (в сумі збільшення частки інвестора в капіталі асоційованого підприємства) дебетується субрахунок 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі» і кредитується рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» субрахунок 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства».

На суму нарахованих і вилучених дивідендів по акціях асоційованого підприємства зменшуються фінансові інвестиції в підприємство, що нарахувало і виплатило дивіденди. Тому ця операція відображується по кредиту рахунка 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» субрахунок 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі» і дебету рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами» субрахунка 373 «Розрахунки за нарахованими доходами».

Якщо придбані акції підприємств, на які інвестор не має суттєвого впливу, то кореспонденція рахунків буде дещо іншою. В цьому разі при придбанні акцій дебетується рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» субрахунок 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» і кредитуються рахунки 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики» та ін.

Нараховані дивіденди по інвестиціях непов'язаним сторонам відображуються по субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» і кредиту рахунка 73 «Інші фінансові доходи» субрахунка 731 «Дивіденди одержані». Отримані нараховані дивіденди по інвестиціях будуть зараховані на відповідні рахунки грошових коштів або на погашення довгострокових та короткострокових позичок.

Як обліковуються фінансові інвестиції, що придбані шляхом обміну на цінні папери власної емісії?

них цінних паперів.

Наведемо приклад їх обліку.

Приклад 5. Підприємством «Воля» придбані акції підприємства «Степок» в обмін на емітовані власні акції. Номінал акцій підприємства «Воля» — 1000 грн., їх справедлива вартість 1200 грн.

Відображення в обліку зазначеної операції подано в табл. 2.28

2.28 Облік придбання інвестицій в обмін на емітовані власні акції на підприємстві «Воля»

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Формування статутного капіталу на вартість випущених акцій	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»	1000
2	Номінальна вартість акцій підприємства «Воля» обмінених на акції підприємства «Степок»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	46 «Неоплачений капітал»	1000
3	Відображено в складі додаткового капіталу суму емісійного доходу обмінених акцій (1200 – 1000) = 200	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	421 «Емісійний дохід»	200

Як обліковується фінансові інвестиції, що придбані шляхом обміну на інші активи?

Якщо фінансові інвестиції придбаються шляхом обміну на інші активи, то їх собівартість визначається за справедливою вартістю переданих активів. Причому Стандарт 12 не обумовлює, яким чином відображується в

обліку різниці між їх справедливою і балансовою вартістю переданих активів. Логічно, позитивна різниця буде збільшувати дохід, а від'ємна різниця — витрати. Наведемо приклад їх обліку.

Приклад 6. Підприємством «Воля» придбано акції підприємства «Степок» в обмін на молодняк тварин. Справедлива вартість переданого молодняка тварин 5000 грн, балансова вартість — 3000 грн. Відображення в обліку зазначеної операції наведено в табл. 2.29

2.29. Облік придбання інвестицій підприємством «Воля» в обмін на молодняк тварин

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Відображено дохід від реалізації молодняка тварин	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	6000
2	Відображено суму ПДВ	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки за податками»	1000

Продовження табл. 2.29

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
3	Списано молодняк тварин за балансовою вартістю	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі»	3000
4	Оприбутковано акції за справедливою вартістю переданого молодняка тварин	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	63 «Розрахунки з поставальниками та підрядниками»	5000
5	Проведено взаємозалік заборгованості	63 «Розрахунки з поставальниками та підрядниками»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	5000
6	Списано суму ПДВ на витрати іншої звичайної діяльності	977 «Інші витрати звичайної діяльності»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	1000

Як відображуються в бухгалтерському обліку інвестиції, придбані з метою продажу?

Як зазначалося вище, інвестиції, які придбані з метою отримання доходів від їх продажу відносять умовно до першої групи інвестицій і вони оцінюються за справедливою вартістю або собівартістю. Різниця, що виникає

у зв'язку зі зміною первинної вартості у порівнянні зі справедливою вартістю відображується у складі інших доходів або інших витрат відповідно.

Бухгалтерський облік таких фінансових інвестицій наведено у табл. 2.30.

2.30. Бухгалтерський облік операцій, пов'язаних з придбанням і продажем інвестицій, які не передбачається утримувати до моменту погашення

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Оприбутковано інвестиції за вартістю придбання	35 «Поточні фінансові інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	9000
Переоцінка інвестицій, облік яких ведеться за справедливою вартістю				
Варіант 1. На дату складання звітності справедлива вартість інвестиції становила 10 000 грн				
2	Віднесено суму дооцінки до складу інших доходів	35 «Поточні фінансові інвестиції»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	1000

Продовження табл. 2.30

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
Варіант 2. На дату складання звітності справедлива вартість інвестиції становила 8000 грн				
3	Віднесено різницю між первинною і справедливою вартістю на витрати від іншої діяльності	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	35 «Поточні фінансові інвестиції»	1000
4	Після уцінки інвестицію реалізовано	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»	7000
5	Віднесено на витрати собівартість інвестиції, яка дорівнює справедливій вартості на дату складання звітності за попередній звітний період	971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	35 «Поточні фінансові інвестиції»	8000

Як визначається амортизована собівартість фінансових інвестицій та її відображення на рахунок бухгалтерського обліку?

Для визначення амортизованої собівартості необхідно розрахувати амортизацію дисконту або премії. Йдеться про різницю між вартістю придбання інвестицій та їх номінальною вартістю.

Якщо інвестиція придбана дешево, то різниця називається дисконтом. І навпаки, якщо покупець запла-

тив суму, що перевищує номінальну вартість інвестиції, він купив її з премією (заплатив «премію» продавцю). Як на дисконт так і на премію протягом періоду з дати придбання інвестицій до дати її погашення інвестором нараховується амортизація.

Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій), що підлягає одержанню і відображується у складі інших фінансових доходів або інших фінансових витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості інвестиції.

Стандарт 12 передбачає процедуру доведення вартості інвестиції, купленої з дисконтом або премією до номінальної вартості шляхом амортизації із застосуванням ефективної ставки відсотка.

Наведемо приклад визначення суми амортизації дисконту, премії і амортизованої собівартості фінансових інвестицій з застосуванням ефективної ставки відсотка.

Приклад 7. Підприємство придбало 3 січня 2002 р. облігації номінальною вартістю 50 000 грн за 46 282 грн, тобто дисконт становитиме 3718 грн (50 000 – 46 282).

Фіксована ставка відсотка по облігації встановлена 9 % річних. Дата погашення облігації наступить через 5 років. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 4500 грн (50 000 • 9 %) : 100.

Ефективна ставка відсотка дорівнює:

$$\frac{(50\,000 \cdot 9\%) + (3718 : 5)}{(46\,282 + 50\,000) : 2} \approx 11\%$$

У перший рік (рік придбання) сума амортизації дисконту буде розрахована таким чином:

Вартість придбання (46 282 грн) помножена на ефективну ставку відсотка (11 %). Одержану суму (5091 грн) порівнюємо з мінімальною сумою відсотка (4500 грн). Різниця в сумі 591 грн і буде сумою амортизації дисконту, яка буде нарахована в першому році.

Облікова вартість облігації на початок наступного року (її амортизована собівартість) становитиме (46 282 + 591) = 46 873 грн.

Для визначення амортизації дисконту в наступному році до рахунку братиметься не первинна вартість, а амортизована собівартість:

1. $46873 \cdot 11\% = 5156$ грн.

2. $5156 - 4500 = 656$ грн.

Отже, на початок 2004 р. амортизована собівартість облигації становитиме 47 529 грн (46 873 + 656).

У наступних роках буде проведено аналогічний розрахунок. Результат розрахунку наведено в табл. 2.31.

2.31. Розрахунок річної суми амортизації дисконту і визначення амортизованої собівартості облигації

Дата	Номінальна сума відсотка	Сума відсотка за ефективною ставкою	Сума амортизації дисконту	Амортизована собівартість інвестиції
03.01.02				46 282
31.12.02	4500	5091	591	46 873
31.12.03	4500	5156	656	47 529
31.12.04	4500	5228	728	48 257
31.12.05	4500	5308	808	49 065
31.12.06	4500	5435	935	50 000
Разом	×	×	3718	×

Із табл. 2.31 бачимо, що у кожному наступному році сума амортизації дисконту збільшується у міру наближення до дати погашення. Загальна сума нарахованої амортизації за 5 років склала 3718 грн, що дорівнює оголошеному дисконту в момент придбання облигації. Крім того, в результаті щорічного нарахування амортизації собівартість облигації поступово збільшувалась таким чином, що на дату погашення її облікова вартість стала дорівнювати номінальній.

Результати проведених вище розрахунків і операції з придбання облигації знайдуть відображення на бухгалтерських рахунках, які наведені в табл. 2.32.

2.32. Бухгалтерський облік придбання та погашення інвестицій, за якими амортизується дисконт

Пор. №	Дата	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
			дебет	кредит	
1	03.01.02	Оприбутковано облигацію за вартістю придбання	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	46 282
2	31.12.02	Нараховані відсотки за облигацію	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	732 «Відсотки одержані»	4500
3	31.12.02	Віднесено на збільшення вартості облигації амортизацію дисконту	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	733 «Інші доходи від фінансових операцій»	591
4	31.12.03	Нараховано відсотки за інвестиціями	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	732 «Відсотки одержані»	4500
5	31.12.03	Віднесено на	14	733	656

		збільшення вартості облигації амортизацію дисконту	«Довгострокові фінансові інвестиції»	«Інші доходи від фінансових операцій»	
6	31.12.04	Нараховано відсотки за облигацію	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	732 «Відсотки одержані»	4500
7	31.12.04	Віднесено на збільшення вартості облигації амортизацію дисконту	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	733 «Інші доходи від фінансових операцій»	728
8	31.12.05	Нараховано відсотки за інвестиціями	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	732 «Відсотки одержані»	4500
9	31.12.05	Віднесено на збільшення вартості облигації амортизацію дисконту	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	733 «Інші доходи від фінансових операцій»	808
10	31.12.06	Нараховано відсотки за облигацію	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	732 «Відсотки одержані»	4500
11	31.12.06	Віднесено на збільшення вартості облигації амортизацію дисконту	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	733 «Інші доходи від фінансових операцій»	935
12	03.01.07	Погашено інвестицію за номінальною вартістю	Рахунки обліку грошових коштів	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	50 000

На яких рахунках ведеться облік фінансових інвестицій із застосуванням методу участі в капіталі?

Визначення поняття «методу участі в капіталі» міститься в П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» (далі — Стандарт 3).

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

За методом участі в капіталі враховуються фінансові інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства і в спільну діяльність зі створенням юридичної особи.

Для відображення інвестицій, облік яких ведеться методом участі в капіталі, на рахунках бухгалтерського обліку скористаємося прикладом, наведеним на с. 140.

В наведеному прикладі об'єкт інвестування одержав за звітний період прибуток, в результаті чого балансова вартість фі-

нансових інвестицій інвестора збільшилася. Якщо б ВАТ «Рогань» одержало збиток, то ВАТ «Троянда» (інвестор) відобразив би свою частку у збитках підприємства у складі втрат від участі в капіталі такою бухгалтерською проводкою: дебет рахунка 96 «Втрати від участі в капіталі» та кредит рахунка 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі».

2.33. Записи з відображення в обліку інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі на прикладі ВАТ «Троянда»

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	Придбані прості акції, емітовані ВАТ «Рогань»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	31 «Рахунки в банках»	100 000
2	Відображено частку прибутку, що належить інвестору — ВАТ «Троянда» з прибутку ВАТ «Рогань» (загальна сума чистого прибутку ВАТ «Рогань» становить 60 000 грн)	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	72 «Дохід від участі в капіталі»	15 000

Продовження табл. 2.33

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		дебет	кредит	
3	Нарахування ВАТ «Троянда» (інвестором) дивідендів від інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі. Загальна сума оголошених дивідендів складає 40000 грн. Відповідно, частка інвестора в дивідендах — $40\,000 \times 25\% = 10\,000$ грн	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	10 000
4	Віднесення доходів від участі в капіталі, одержаних за звітний рік, до складу фінансових результатів від фінансових операцій	72 «Дохід від участі в капіталі»	792 «Результат фінансових операцій»	15 000

**Як обліковуються
акції власної емісії?**

При створенні відкритого акціонерного товариства відбувається випуск акцій, який супроводжується його реєстрацією в Державній Комісії по цінних паперах і фондовому ринку. Акції розповсюджуються шляхом відкритої підписки на них.

Приклад 8. 17.01.2002 р. засновниками одержано свідоцтво про державну реєстрацію відкритого акціонерного товариства «Сонячне» із статутним капіталом 500 000 грн. Прийнято рішення про випуск 100 000 простих іменних акцій номінальною вартістю 5 грн кожна.

Сума 500 000 грн буде відображена в бухгалтерському обліку по дебету рахунка 46 «Неоплачений капітал» і кредиту рахунка 40 «Статутний капітал».

Особи, які бажають придбати акції, мають внести на поточний рахунок акціонерного товариства не менше 10 % вартості акцій, на які вони підписалися, після чого засновники видають їм письмове зобов'язання про продаж певної кількості акцій.

До дня проведення засновницьких зборів, особи, що підписалися на акції, повинні внести з врахуванням попереднього внеску не менше 30 % номінальної вартості акцій, що підтверджується тимчасовим свідоцтвом.

Акції оплачуються грошовими коштами в національній або іноземній валюті, або шляхом передачі майна і можуть бути видані покупцю тільки після повної оплати їх вартості. При цьому кредитується рахунок 46 «Неоплачений капітал» і дебетуються рахунки: 31 «Рахунки в банках», 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», 20 «Виробничі запаси», 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 151 «Капітальне будівництво».

Бланки акцій зберігаються і облічують як бланки суворої звітності. Оприбутковують їх на підставі прибутково-видаткової накладної на бланки суворої звітності, обліковують за їх видами у прибутково-видатковій книзі по обліку бланків суворої звітності, а списують за актами на списання використаних бланків. Бухгалтерський облік бланків ведуть на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку».

**Як ведеться облік
викуплених акцій у
акціонерів?**

Викуп акціонерним товариством в акціонерів оплачених ними акцій призводить до зменшення статутного капіталу. Викуплені власні акції відображаються в бухгалтерському обліку

за ціною придбання. На вартість викуплених акцій дебетується рахунок 45 «Вилучений капітал» субрахунок 451 «Вилучені акції», і кредитуються рахунки 30 «Каса» або 31 «Рахунки в банках».

В балансі сума вилученого капіталу зменшує підсумок власного капіталу.

Якщо балансова вартість вилучених акцій підприємства перевищує їх номінальну вартість, то різниця списується на зменшення додатково вкладеного капіталу. І навпаки, від'ємна різниця зменшує цю статтю.

Якщо вилучені акції анулюються — зменшується статутний капітал і на суму номінальної вартості акцій виконується запис: дебет рахунка 40 «Статутний капітал» і кредит субрахунка 451 «Вилучені акції». Узагальнений облік акцій наведено в табл. 2.34.

Що таке облигація і яких видів вони випускаються?

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 (якщо інше не передбачено умовами випуску).

Облігації випускаються таких видів:

- облигації внутрішніх державних і місцевих позик;
- облигації підприємств.

2.34. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку акцій власної емісії

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Здійснено підписку на акції ВАТ: а) номінальна вартість б) емісійний дохід Разом		40 421	250 000 5000 300 000
2	Отримані внески від акціонерів у формі: а) грошових коштів б) основних засобів в) нематеріальних активів г) матеріалів д) цінних паперів (облігацій) інших підприємств е) об'єктів незавершеного будівництва Разом	30 10 12 20 14 151		120 000 80 000 5000 4000 16 000 75 000 300 000
3	Викуплені акції у акціонерів (1500 акцій, номінал 1 акції — 10 грн), в тому числі: а) 500 акцій за номіналом б) 500 акцій за ціною, нижчою за номіналь-			5000

	ну вартість в) 500 акцій за ціною, вищою за номінальну вартість Разом	451	311	4500 6000 15 500
4	Анульовані акції, що раніше були викуплені за номіналом (500 акцій) та за ціною, вищою за номінальну вартість (250 акцій): а) на суму номінальної вартості б) на суму, що перевищує номінальну вартість Разом	40 421	451	7500 500 8000
5	Повторно випущені в обіг акції, раніше викуплені за ціною, нижчою за номінальну вартість: а) на суму фактичної собівартості б) на суму різниці між ціною реалізації та фактичною собівартістю Разом	31	451 421	4500 500 5000
6	Збільшено статутний капітал за рахунок збільшення номінальної вартості акцій (реінвестування прибутку)	443	40	100 000
7	Збільшено статутний капітал за рахунок обміну облигацій на акції	521	40	60 000
8	Нараховані дивіденди за акціями	443	671	31 000

Сума, що виплачується при погашенні облигації, може визначитися шляхом нарахування відсотків на номінал облигації (відсоткова облигація) або шляхом визначення різниці між ціною розміщення і ціною погашення такого цінного паперу (дисконтна облигація).

Облигації можуть випускатися іменними і на пред'явника, відсотковими і безвідсотковими (цільовими), що вільно обертаються або з обмеженим колом обігу. Крім основної частини, до облигації може бути доданий купонний лист на виплату відсотків.

Як здійснюється бухгалтерський облік операцій з облигаціями?

Бухгалтерський облік операцій з облигаціями власної емісії здійснюється на пасивному рахунку 52 «Довгострокові зобов'язання за облигаціями», який призначено для обліку розрахунків з іншими особами за випущеними та сплаченими власними облигаціями строком погашення більше дванадцяти місяців з дати балансу.

Рахунок 52 «Довгострокові зобов'язання за облигаціями» має такі субрахунки:

521 «Зобов'язання за облигаціями»;

522 «Премія за випущеними облигаціями»;

523 «Дисконт за випущеними облигаціями».

За кредитом субрахунка 521 «Зобов'язання за облігаціями» ведеться облік боргових зобов'язань за номінальною вартістю облігацій, за дебетом — погашення заборгованості за розрахунками з власниками облігацій.

За кредитом субрахунка 522 «Премія за випущеними облігаціями» ведеться облік нарахування сум премій за випущеними облігаціями, за дебетом — погашення заборгованості з нарахованих премій за облігаціями.

За дебетом субрахунка 523 «Дисконт за випущеними облігаціями» ведеться облік сум дисконту за випущеними облігаціями, за кредитом — списання нарахованих сум.

Аналітичний облік довгострокових зобов'язань за облігаціями ведеться за їх видами та термінами погашення.

Рахунок 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» кореспондує:

<i>за дебетом</i>	<i>за кредитом</i>
<i>з кредитом рахунків:</i>	<i>з дебетом рахунків:</i>
30 «Каса»	30 «Каса»
31 «Рахунки в банках»	31 «Рахунки в банках»
46 «Неоплачений капітал»	44 «Нерозподілені прибутки (непокри- ті збитки)»
50 «Довгострокові позики»	45 «Вилучений капітал»
52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»	50 «Довгострокові позики»
61 «Поточна заборгованість за довго- строковими зобов'язаннями»	52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»
74 «Інші доходи»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	68 «Розрахунки за іншими операціями»
	95 «Фінансові витрати»

Розрахунки з іншими особами за випущеними та сплаченими власними облігаціями строком погашення до одного року ведуться на рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями» субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

В таблиці 2.35 наведено приклад відображення на бухгалтерських рахунках розрахунків за зобов'язаннями по облігаціях.

2.35. Облік зобов'язань за облігаціями

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Випущено емітентом облігації з премією на строк більше одного року: номінальна вартість премія за облігаціями		521 522	500 000 20 000
	Разом	31		520 000

2	Нараховані відсотки за облігаціями, випущені з премією: а) сума відсотків б) сума амортизації премії Разом	952 522		22 000 5000 27 000
3	Випущені облігації з дисконтом на строк більше одного року: а) отримані кошти б) дисконт за облігаціями Разом	31 523		90 750 9250 100 000
4	Нараховані відсотки за облігаціями, випущеними з дисконтом: а) сума відсотків б) сума дисконту Разом		684 523	2000 250 2250
5	Сплачені відсотки за облігаціями	684	31	56 000
6	Випущені облігації з премією строком до 1 року: а) номінальною вартістю б) премія за облігаціями Разом		685 733	10 000 1000 11 000
7	Нараховані відсотки за короткостроковими облігаціями	952	684	1200
8	Погашено короткострокові облігації	685	31	10 000

Придбані підприємствами облігації, їх перепродаж й одержання відсотків облічують аналогічно, як і за акціями.

Придбані облігації зараховуються за вартістю придбання на рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» (якщо термін куплених облігацій становить більше одного року) або на рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції» (якщо термін куплених облігацій випущено строком до 1 року).

2.8. Облік операцій з вексями

Що таке вексель і причини, які зумовили відродження в Україні вексельного обігу?

Вексель — це цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити після настання терміну певну суму грошей власнику векселя (векселетримачу).

Засвідчуючи безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити після закінчення терміну певну суму грошей власнику векселя, тобто перебуваючи борговим зобов'язанням, вексель одночасно виступає як цінний папір. Крім виконання функцій засобу платежу, він може бути як цінний папір, ставати об'єктом різних угод — купівлі-продажу, обліку, застави тощо.

Причинами, які зумовили відродження в Україні вексельного обігу є: усунення платіжної кризи, забезпечення розрахунково-платіжної дисципліни суб'єктами підприємницької діяльності, удосконалення взаєморозрахунків між суб'єктами підприємницької діяльності і підвищення їх відповідальності за використання фінансових ресурсів.

Слід зазначити, що вексельне право розвивалося протягом багатьох віків і відрізнялося великою різноманітністю навіть у країнах, які мали між собою багатовікові економічні і культурні традиційні стосунки.

З метою уніфікації вексельного законодавства було проведено декілька міжнародних конференцій, остання з яких відбулася в 1930 році в Женеві. Як результат її роботи було вироблено три вексельні конвенції:

Конвенція № 358 встановила уніфікований Закон про переказний вексель та простий вексель;

Конвенція № 359 запровадила правила про врегулювання деяких колізій Законів про переказні векселі та прості векселі;

Конвенція № 360 запровадила правила про гербовий збір стосовно переказних векселів і простих векселів.

До женецьких вексельних конвенцій приєдналася і Україна. З цього приводу Верховною Радою України прийнято наступні Закони: Закон України від 6 липня 1999 р. № 826-XIV «Про приєднання України до Женевської конвенції 1930 року», якою запроваджено уніфікований Закон «Про переказні векселі та прості векселі»; Закон України від 6 липня 1999 р. № 827-XIV «Про приєднання України до Женевської конвенції 1930 року про врегулювання деяких колізій Законів про переказні векселі та прості векселі»; Закон України від 6 липня 1999 р. № 828-XIV «Про приєднання України до Женевської конвенції 1930 р. про гербовий збір стосовно переказних векселів і простих векселів».

Який прийнятий порядок видачі простих векселів і які реквізити при цьому необхідно заповнити?

Простий вексель видається дебітором (покупцем) кредиторіві (продавцеві) при оформленні розрахунків щодо передачі права власності на товари, роботи, послуги. Простий вексель повинен мати такі реквізити:

- просте і нічим не обумовлене зобов'язання сплатити певну суму грошей кредиторіві (векселетримачу);
- строк платежу;
- місце, де повинен бути здійснений платіж;
- кому і за наказом кого повинен бути здійснений платіж;

- ▶ дата і місце складання векселя;
- ▶ підпис векселедавця.

Розміщення реквізитів на векселі показано на с. 159.

Взаємовідносини сторін при видачі простих векселів показано на рис. 2.1.

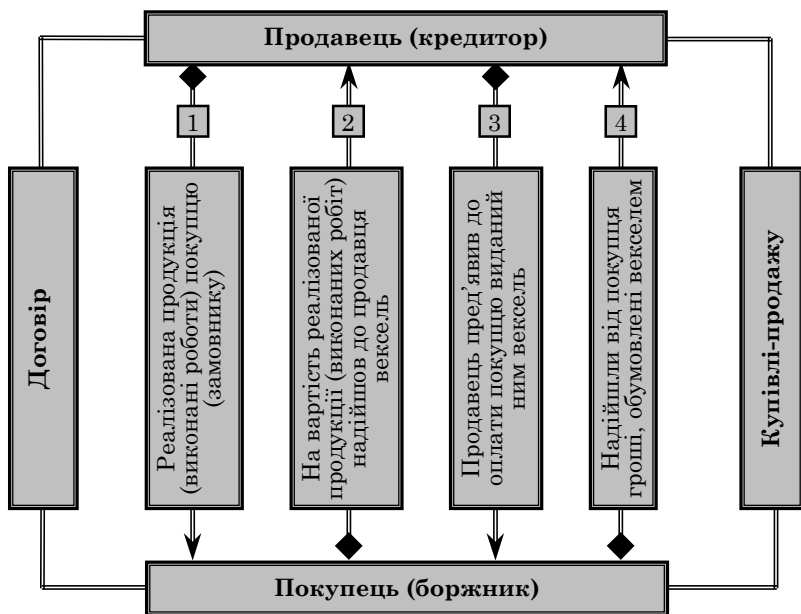


Рис. 2.1. Взаємовідносини продавця (підрядника)

з покупцем (замовником) при застосуванні простих векселів

З наведеного рисунка бачимо послідовність виконання операцій із застосуванням простих векселів, а саме: 1. Відпущена продукція; 2. Виданий вексель; 3. Вексель, пред'явлений до оплати; 4. Гроші за векселем.

Які терміни найчастіше зустрічаються при застосуванні вексельних операцій (визначення термінів)?

При складанні договору (купівлі-продажу, поставки товарів тощо) на умовах вексельних розрахунків і обліку векселів слід застосовувати терміни у такому визначенні:

Векселедавець — боржник при складанні простого векселя; той, хто видав переказний вексель і наказав заплатити.

Векселетримач — кредитор при складанні простого векселя або той, на користь кого виданий переказний вексель.

Простий вексель — виписується позичальником (векселедавцем) і містить нічим не обумовлене зобов'язання сплатити певну суму грошей кредиторіві (векселетримачу). Зразок простого векселя наведено на с. 158.

Переказний вексель (трата) — виписується кредитором (векселедавцем) і містить нічим не обумовлену пропозицію до позичальника сплатити певну суму грошей третій особі. Зразок переказного векселя наведено на с. 159.

Аваль — вексельне поручительство. Найчастіше авалістом, який гарантує оплату векселя, виступає банк. Аваліст бере на себе зобов'язання сплатити вексель у разі його неоплати в установленний термін.

Акцепт — згода платника на оплату переказного векселя.

Аленж — додатковий лист до векселя для передавальних надписів.

Інкасування (інкасо) — прийняття векселя банком від векселетримача для пред'явлення його у термін боржникові і отримання належних платежів. Якщо платіж надійде — вексель повертається векселетримачу, але з опротестуванням неплатежу. Банк несе відповідальність за наслідки, які виникли, якщо платіж неопротестований. У разі ненадходження платежу і здійснення протесту, затрати, пов'язані з протестом, комісія та інші платежі оплачуються клієнтом.

Індосамент — передавальний надпис на векселі. Індосамент може бути здійснений навіть на користь платника, незалежно від того, акцептував він вексель чи ні, або на користь векселедавця, або на користь будь-якої зобов'язаної за векселем особи. Ці особи у свою чергу можуть індосувати вексель. Індосамент повинен бути простим і нічим не обумовленим. Частковий індосамент недійсний.

Трасат — платник, який приймає переказний вексель.

Трасант — векселедавець переказного векселя.

Трасантування — видача переказного векселя, тобто прийняття на себе зобов'язань гарантії акцепту і платежу.

Трата — так називається переказний вексель відносно трасата.

Реквізити, що розміщені на простому векселі за № 80351889:

1. Вексельна мітка — «Простий вексель»;
2. Номер векселя — «80351889»;
3. Валюта платежу — «гривни»;

4. Вексельна сума цифрами — «3000-00»;
5. Місце складання векселя — «м. Харків»;
6. Дата складання векселя — «29 червня 2003 р.»;
7. Вексельне зобов'язання — «Ми заплатимо проти цього векселя»;
8. Найменування особи, якій повинен бути здійснений платіж — «Основ'янське відділення АКБ «Укрсоцбанк»;
9. Вексельна сума прописом — «три тисячі грн 00 коп.»;
10. Назва, підпис і точна адреса векселедавця — «ПСП Птахофабрика «Зоря» Харківська область Харківський район, с. Хролі»;
11. Місце платежу за векселем — «м. Харків, п/р 26007301157 в Основ'янському відділенні АКБ «Укрсоцбанк»;
12. Поручительство за векселем — «Як аваліст за ... АТВТ «Харківський молочний комбінат».

У зв'язку з введенням у господарський обіг векселів банки мають можливість приймати їх на інкасо для одержання платежів (3-я операція наведеного рисунка 2.1) і для оплати векселів у встановлені терміни. Якщо платіж надійде, вексель повертається боржнику.

У випадках ненадходження платежу вексель повертається векселетримачу, але з протестом несплатежу. Отже, банк відповідає за наслідки, які виникають через ненадходження протесту. Як видно, при інкасуванні векселів роль банку зводиться тільки до суворого виконання умов клієнта-векселетримача.

Вексель передається для інкасування з надписом про передо-ручення на ім'я банку, який робиться на зворотному боці векселя у вигляді «Заплатили за наказом _____ банку. Валюта на інкасо» і стверджується підписом векселетримача.

За здійснення інкасо банк одержує комісійну винагороду.

**Який прийнято поряд-
док видачі переказних
векселів?**

Якщо в розрахунках, оформлених простим векселем, фігурують два учасники — Продавець (кредитор) і Покупець (боржник), то в операціях з переказним векселем кількість дійових осіб збільшується. За класичною схемою у переказному векселі беруть участь три особи:

- трасант (він же векселедавець) — є одночасно дебітором по відношенню до ремітента і кредитором по відношенню до трасата;
- трасат (платник — той, кому трасант дає наказ платити) — є дебітором по відношенню до трасанта;

► ремітент (перший векселеутримувач, він же векселетри-
мач) — є кредитором по відношенню до трасанта.

ПРОСТИЙ ВЕКСЕЛЬ №	
8 0 3 5 1 8 8 9	
1 8 5 9 6 1	
<u>грн 3000,00</u>	<u>29 червня 2003 р.</u>
<u>м. Харків</u>	дата складання
місце складання	
<u>«30» вересня 2003 р. ми заплатимо проти цього векселя <u>Основ'ян-</u></u> <u>ському відділенню АКБ «Укрсоцбанк» чи його наказу</u> найменування того, кому або за наказом кого платіж повинен бути здійснений	
<u>грн. три тисячі 00 коп</u>	
валюта	сума прописом
Підлягає сплаті в м. Харків п/р 26007301157 в Основ'янському місце платежу	ПСП Птахофабрика «Зоря» Харківська обл. Харківський р-н с. Хролі
відділенні АКБ «Укрсоцбанк» найменування банківської установи	Директор Дем'янов М.П. Гол. бухгалтер Кравченко А.К. М.П.
	Назва, підпис і точена адреса векселедавця

Як аваліст за
АТБТ «Харківський молочний комбінат»
Президент
Гол. бухгалтер
М.П.
Шумілов Б.В.
Тренко С.В.

Використовувати переказні векселі, а також виступати вексе-
ледавцями, акцептантами, індосаментами і авалістами можуть
тільки юридичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності,
які визначаються такими згідно з чинним законодавством Укра-
їни.

Векселі можуть видаватися тільки для оплати за поставлену
продукцію, виконані роботи і надані послуги.

Вексельний бланк може заповнюватися друкарськими і руч-
ним способами.

Сума платежу за векселем обов'язково заповнюється цифрами
і буквами. Вексель підписується керівником і головним бухгал-
тером юридичної особи і скріплюється печаткою.

Індосамент проводиться на звороті векселя або на додатково-
му аркуші. У випадках використання додаткового листа він мо-
же бути приєднаний до векселя клеєвим способом. При цьому
індосамент, який розміщується першим на додатковому аркуші,
повинен починатися на векселі і закінчуватися на додатковому

аркуші, а печатка повинна розміщатися на з'єднанні векселя і додаткового аркуша.

Видача та індосамент векселів за межі України не допускається.

Вексельні бланки купуються підприємствами в комерційних банках України.

Акцептовано Прийнято до оплати 15 вересня 2002 р. Оплату здійснити в Основ'янському відділенні АКБ «Укрсоцбанк» м. Харків Підпис платника	ПЕРЕКАЗНИЙ ВЕКСЕЛЬ № 73325365 <u>Грн 10000</u> <u>м. Полтава</u> <u>10 вересня 2002 р.</u> місце складання дата складання _____ 2002 р. заплатить проти цього векселя <u>ПСП «Слобожанський» чи з його наказу</u> найменування того, кому або за наказом кого платіж повинен бути здійснений <u>Грн. Десять тисяч</u> валюта сума прописом Платник <u>Харківська база м'ясних продуктів</u> (трасат) найменування <u>м. Харків, вул. Роганська, 20</u> точна адреса		Як аваліст за _____
	Підлягає сплаті в м. Харків п/р 26007301157 в Основ'янському відділенні АКБ «Укрсоцбанк» МФО 351889	Полтавський м'ясокомбінат м. Полтава, вул. Петлюри, 48	
	Місце платежу і найменування банківської установи	Назва, підпис і точна адреса векселедавця	

Вище наведено переказний вексель, на якому розміщені реквізити:

1. Подвійна вексельна мітка — «Переказний вексель»;
2. Номер векселя;
3. Валюта платежу;
4. Вексельна сума цифрами;
5. Місце складання векселя;
6. Дата складання векселя;
7. Строк платежу;
8. Вексельний наказ «Заплатить проти цього векселя ...»;
9. Найменування того, кому або за наказом кого платіж повинен бути здійснений — ремітент;
10. Вексельна сума прописом;
11. Найменування і точна адреса платника за векселем — трасата;
12. Назва, підпис і точна адреса;

13. Місце платежу і найменування банківської установи;
14. Надпис про прийняття (акцепту) векселя;
15. Підпис платника за векселем;
16. Поручительство за векселем (аваль)

Порядок дії учасників при складанні переказного векселя наведемо на такому прикладі.

Приклад 1. Полтавський м'ясокомбінат відвантажив і одержав підтвердження про надходження ковбасних виробів від Харківської бази м'ясних продуктів на суму 10 000 грн. В свою чергу Полтавський м'ясокомбінат закупив у ПСП «Слобожанський» Чугуївського району, Харківської області партію свиней на суму також 10 000 грн. За попередньою домовленістю взаєморозрахунки проводяться за допомогою переказного векселя.

За даними наведеного приклада в розрахунку беруть участь три юридичні особи:

- Полтавський м'ясокомбінат, який виконує роль трасанту. Він же є дебітором по відношенню до ПСП «Слобожанський» і кредитором по відношенню до Харківської бази м'ясних продуктів;
- Харківська база м'ясних продуктів, яка виконує роль трасата. Вона ж є дебітором по відношенню до Полтавського м'ясокомбінату;
- ПСП «Слобожанський», яке виконує роль ремітента до Полтавського м'ясокомбінату.

Поточні рахунки ПСП «Слобожанський» і Харківської бази м'ясних продуктів знаходяться в одній і тій же установі банку.

Переказний вексель на суму 10 000 грн буде видано Полтавським м'ясокомбінатом (трасантом) ПСП «Слобожанський» (ремітент), в якому зазначається, що платником за його боргом буде Харківська база м'ясних продуктів (трасат).

У цьому прикладі вексель для Харківської бази м'ясних продуктів називається *тратою*, для ПСП «Слобожанський» — *ремеса*, тобто Полтавський м'ясокомбінат трасує на Харківську базу м'ясних продуктів і ремітує на ПСП «Слобожанський».

Слід зазначити, як сторона, що видає, так і сторона, що приймає переказний вексель, повинні пересвідчитися у тому, що цей вексель буде прийнятий трасатом до платежу зазначений у переказному векселі термін. Це досягається акцептуванням переказного векселя трасатом.

До акцепту переказний вексель може бути пред'явлений як трасатом, так і ремітентом. У свою чергу, для трасата обов'язок акцептувати пред'явлений йому переказний вексель обумовле-

ний не тільки тим, що він указаний платником по зазначеному векселю, але й тим, що він повинен бути економічно і юридично обґрунтований. Цей обов'язок виникає у двох випадках:

- ▶ за наявності заборгованості трасата перед трасантом, вираженої у грошовому виразі (за отримані товари, виконані роботи і послуги);

- ▶ при передачі трасантом трасата відповідного забезпечення (коштів, товарів, цінних паперів, майна).

Ще один вид акцепту виникає за умови, що трасат не має заборгованості перед трасантом, а також не отримував від нього забезпечення, але навпаки, акцептуючи такий переказний вексель, здійснює кредитування трасанту.

Узагальнення взаєморозрахунків окремих учасників при проведеному розрахунку з застосуванням переказного векселя показано на рис. 2.2.

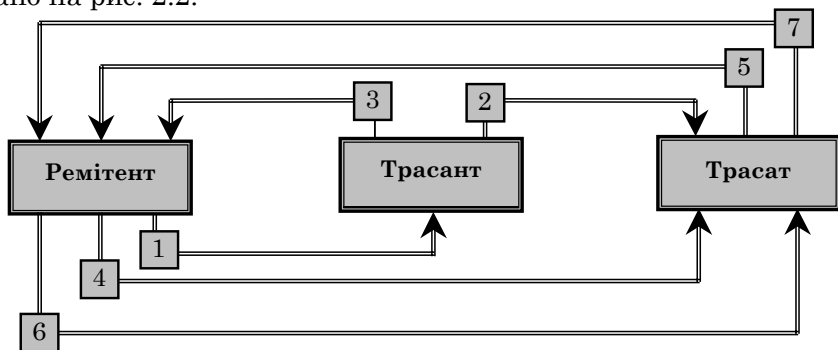


Рис. 2.2. Взаємовідносини окремих учасників при розрахунках з застосуванням переказного векселя:

1 — відвантаження товару ремітентом трасанту; 2 — відвантаження товару трасантом трасату; 3 — видача трасантом ремітентові переказного векселя; 4 — емітент пред'явив до акцепту трасату переказний вексель; 5 — отримання акцепту; 6 — пред'явлення переказного векселя до оплати; 7 — плата переказного векселя трасатом у зазначений термін

На що необхідно звернути увагу при заповненні вексельних бланків?

При заповненні вексельних бланків необхідно дуже ретельно слідкувати за тим, щоб були заповнені всі обов'язкові реквізити. Якщо відсутній хоча б один із обов'язкових реквізитів, то такий документ не визнають векселем. Тому ще раз зверніть увагу на перелік обов'язкових реквізитів, їх зміст та порядок заповнення, які узагальнені в табл. 2.36.

2.36. Правила заповнення вексельних бланків

Пор. №	Найменування реквізиту векселя	Зазначають	Обов'язковість, необов'язковість
Важливо: вексель, що видається на території України, і місце платежу, за яким також знаходиться в Україні, повинен бути заповнений українською мовою			
1	Місце складання	Найменування міста, селища тощо, де складений вексель. Місце складання векселя може не збігатися з місцем знаходження векселедавця і векселетримача (особи, у якій знаходиться вексель)	Не обов'язково. Якщо місце складання векселя не зазначено, то ним вважають місцезнаходження векселедавця
2	Дата складання	З цієї дати починають (у більшості випадків) розраховувати строк платежу за векселем	Обов'язково. Якщо вона не зазначена, то вексель втрачає свою силу і його вважають недійсним
3	Строк платежу	Тільки один із таких строків: <ul style="list-style-type: none"> ➤ за пред'явленням; ➤ через такий-то час від пред'явлення; ➤ через такий-то час від складання; ➤ на певний день Будь-яке інше зазначення строку платежу не допустиме, інакше вексель може бути визнаний недійсним	Не обов'язково. Якщо він не буде зазначений, то вважають, що вексель підлягає оплаті за пред'явленням
4	Найменування того, кому або за наказом кого повинен бути здійснений платіж	Найменування векселетримача (кому видають вексель), що відповідає найменуванню, зазначеному в установчих документах. Важливо: у переказному векселі векселедавець може виступати і векселетримачем	Обов'язково. Якщо воно не зазначено, то вексель втрачає свою силу і його вважають недійсним

Продовження табл. 2.36

Пор. №	Найменування реквізиту векселя	Зазначають	Обов'язковість, необов'язковість
5	Валюта (сума прописом)	Валюту і суму векселя потрібно написати з великої літери чітко (розбірливо). Якщо сума, зазначена цифрами, не збігається з прописною сумою, вважають, що вексель виданий на суму, написану прописом. Бланки векселів випускають із зазначеним типографським шрифтом	Обов'язково

		номиналом 50, 100, 200, 500, 1000, 2000, 5000, 10 000, 50 000, 100 000, 500 000, 1 000 000 гривень. Зазначати прописом суму вище номінальної (записаної цифрами) не можна (у старих бланках векселів векседавець самостійно записує суми (цифрами і прописом)). При видачі векселя зі строком платежу «за пред'явленням» і «через який-то час від пред'явлення» (коли строк платежу не дає можливості визначити точну дату платежу) дозволено зазначити суму векселя з відсотками. Відсотки нараховують з дати видачі векселя. Причому векседавець може написати й іншу дату для нарахування відсотків	
6	Платник (трасат) (найменування, точна адреса)	У простому векселі цього реквізиту немає, тому що векседавець і платник — одна особа. Платником може бути як юридична, так і фізична особа. Якщо платник — юридична особа, то його назва повинна відповідати установчим документам	Обов'язково
7	Підлягає оплаті в ... (місце платежу) (найменування банківської установи)	Тут зазвичай пишуть місцезнаходження векседавця або векселетримач. Саме за цим місцем вексель пред'являють до платежу. У векселі можна зазначити банк, де повинен бути здійснений платіж. Векседавець може тільки зазначити, що вексель повинен бути оплачений не за місцезнаходженням платника, але і назвати третю особу (доміціліанта), у якої платіж здійснять. Вексель із платежем за місцезнаходженням третьої особи називають доміцільованим. Зазвичай доміціліантом виступає банк, що виконує посередницькі функції	Не обов'язково. Якщо він не написаний, місцем платежу вважають місцезнаходження платника

Продовження табл. 2.36

Пор. №	Найменування реквізиту векселя	Зазначають	Обов'язковість, необов'язковість
8	Підпис і точна адреса векседавця	Від імені юридичної особи вексель підписує власноручно директор і головний бухгалтер (якщо таку посаду передбачено штатним розписом) або уповноважена ними особа. Підписи скріплюють печаткою. Від імені фізичної	Обов'язково. Якщо немає підпису, вексель втрачає свою силу

	особи вексель підписує власноручно ця фізична або уповноважена нею особа. Підпис скріплюють печаткою (за її наявності)	
--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

Для інших юридичних осіб переказний вексель не є ні тратою, ні ремісою.

Видавати переказний вексель на когось — означає трасувати на нього, а сама дія називається трасуванням. Видавати переказний вексель на когось — означає ремітувати, а сама дія називається ремітетуванням.

Адже, трасант при видачі векселя, по-перше, трасує на трасата і, по-друге, ремітує ремітенту.

Як відображуються в бухгалтерському обліку розрахунки з використанням векселів?

Для обліку розрахунків з використанням векселів у діючому плані рахунків передбачено чотири рахунки: 16 «Довгострокова дебіторська заборгованість» субрахунок 162 «Довгострокові векселі одержані»; 34 «Короткострокові векселі одержані»; 51 «Довгострокові векселі видані»; 62 «Короткострокові векселі видані».

Рахунки 16 «Довгострокова дебіторська заборгованість» і 34 «Короткострокові векселі одержані» належать до активних рахунків. По дебету цих рахунків відображується дебіторська заборгованість за реалізовану продукцію, виконані роботи, надані послуги, оплата яких гарантується одержаними векселями від покупців та замовників. По кредиту рахунків 16 і 34 відображується оплата векселів векселедавцем.

Рахунки 51 «Довгострокові векселі видані» і 62 «Короткострокові векселі видані» належить до пасивних рахунків. По кредиту цих рахунків відображується сума кредиторської заборгованості за одержані матеріальні цінності, виконані для юридичної особи роботи та надані послуги. По дебету рахунків 51 і 62 відображується погашення боргу через оплату виданих векселів. Юридична особа, яка розраховується векселями, купляє їх у відповідній установі банку за встановленою ціною. Бланки векселів належать до бланків суворої звітності і тому їх облік ведеться підприємствами на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку». Затрати, пов'язані з придбанням бланків векселів і сплатою держмита належать до складу валових витрат.

Бухгалтерський облік операцій з придбання підприємствами бланків векселів відображений у табл. 2.37.

2.37. Облік придбання бланків векселів

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Оплачені установі банку вексельні бланки (50 бланків)	371	311	50,00
2	Включено до податкового кредиту суму ПДВ	641	644	8,33
3	Нараховано державне мито за придбання бланків векселів (1,7× 50 = 85)	92	641	85,00
4	Оприбутковано бланки векселів	209	371	41,67
5	Відображені розрахунки з податкового кредиту	644	371	8,33
6	Сплачено державне мито	641	311	85,00
7	Відображено вартість вексельних бланків у позабалансовому обліку	08	—	41,67
8	Використано два вексельних бланки (виписано два векселя)	92	209	1,67
9	Списані із позабалансового обліку використані вексельні бланки	—	08	1,67

Заборгованість по розрахунках з покупцями і замовниками та іншими дебіторами, що забезпечена одержаними векселями, обліковується підприємством на рахунках 16 і 34. Аналітичний облік ведеться по кожному одержаному векселю. В міру пред'явлення розрахункових документів покупцям (замовникам) за реалізовану продукцію, виконані роботи, надані послуги і при одержанні векселя векселедержатель складає бухгалтерську проводку: дебет рахунків 16 або 34 і кредит рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Суми, відображені на рахунках 16 і 34 в міру погашення заборгованості, забезпеченої векселями, списуються з кредиту рахунка в дебет рахунків 31 «Рахунки в банках», 30 «Каса».

Заборгованість по розрахунках з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами, що забезпечена виданими векселями, обліковується підприємством на рахунках 51 або 62. Аналітичний облік векселедавець веде по кожному виданому векселю.

Видача векселів на суму товарів і послуг відображується записом по кредиту рахунків 51 або 62 в кореспонденції з рахунками 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями» або іншими відповідними рахунками розрахунків.

Суму витрат у вигляді договірних відсотків за відстрочку платежу векселедавець відображує по кредиту рахунків 51 або 62 і дебету рахунків:

92 — коли векселями проведені розрахунки за сировину, паливо, матеріали, комплектуючі вироби, товари і послуги виробничого характеру для забезпечення поточної виробничої діяльності;

15 — коли векселями проведені розрахунки за основні засоби, будівельно-монтажні, проектні і інші роботи та послуги, витрати по яких не відносяться на собівартість продукції.

Погашення заборгованості, забезпеченої виданими векселями, відображується по дебету рахунків 51 або 62 і кредиту рахунків 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках».

Як відобразити в бухгалтерському обліку продавця і покупця розрахунки при застосуванні простих векселів?

Порядок бухгалтерського обліку у продавця і покупця при розрахунку простими векселями, де фігурують тільки два учасники, Продавець (кредитор) і Покупець (боржник), тобто Векселедавець і Векселетримач, обумовлений застосуванням відповідно

продавцем рахунків 14 або 34 і покупцем 51 або 62.

Умовний числовий приклад обліку розрахунків із застосуванням простих векселів наведено в табл. 2.38.

2.38. Облік розрахунків із застосуванням простих векселів

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
	І. ПСП «Слобожанський» — продавець			
1	Реалізовані племінні свинки і хрячки ПСП «Вимпел» за фактичною собівартістю	901	211	1000,00
2	Відображена вартість реалізації племінних свинок і хрячків за договірними цінами	361	701	1440,00
3	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	240,00
4	Отриманий короткостроковий вексель за відвантажених тварин	341	361	1440,00

Продовження табл. 2.38

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
5	Надійшли кошти на оплату векселя	311	341	1440,00
6	Відображено фінансовий результат	791	901	1000,00
		701	791	1200,00

	П. ПСП «Вимпел» — покупець			
1	Оприбутковані племінні свинки і хрячки, що надійшли від ПСП «Слобожанський»	211	631	1200,00
2	Включено до податкового кредиту суму ПДВ	641	631	240,00
3	Видано вексель ПСП «Слобожанський»	631	621	1440,00
4	Використано вексельний бланк (виписано один вексель)	92	209	0,83
5	Списано вартість бланка емітованого векселя		08	0,83
6	Погашена заборгованість, забезпечена виданим векселем	621	311	1440,00

Як відобразити в бухгалтерському обліку трасанта, трасата і емітента застосування при розрахунках переказних векселів?

Як зазначалося вище, при застосуванні в розрахунках переказних векселів кількість ділових осіб збільшується до трьох або й більше. Серед них обов'язково будуть: трасант, трасат, ремітент. Бухгалтерський облік розрахунків із застосуванням переказних векселів розглянемо на такому умовному числовому прикладі.

Приклад 2. ПСП «Слобожанський», що знаходиться в Чугуївському районі Харківської області продав ПСП «Воля», що знаходиться в Чутівському районі Полтавської області, племінний молодняк свиней, фактична собівартість яких складає 2000 грн, а реалізаційна ціна — 2800 грн. В той же час ПСП «Зірка» Чутівського району Полтавської області реалізувало ПСП «Слобожанському» ячмінь, собівартість якого складає 2200 грн, а реалізаційна ціна — 2800 грн. За домовленістю сторін розрахунки будуть проведені із застосуванням переказного векселя, який акцептує ПСП «Воля». В цьому прикладі трасантом виступає ПСП «Слобожанський», трасатом — ПСП «Воля», ремітентом — ПСП «Зірка».

Бухгалтерський облік наведено в табл. 2.39.

2.39. Облік розрахунків із застосуванням переказних векселів

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
	I. Трасант — ПСП «Слобожанський»			

1	Відвантажений і списаний з балансу реалізований племінний молодняк свиней ПСП «Воля» за фактичною собівартістю	901	211	2000,00
2	Відображена вартість реалізованого племінного молодняка свиней ПСП «Воля» за договірними цінами (в т. ч. ПДВ)	361	701	2800,00
3	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	467,00
4	Відображено вартість ячменю, що надійшов від ПСП «Зірка»	208	631	2333,00
5	Включено до податкового кредиту суму ПДВ	641	631	467,00
6	Видано переказний вексель ПСП «Зірка»	631	621	2800,00
7	Використано вексельний бланк (виписано один вексель)	92	209	0,83
8	Списана вартість бланка емітованого векселя	—	08	0,83
9	Відображено за позабалансовим обліком забезпечення надані	05	—	2800,00
10	Акцептовано переказний вексель ПСП «Воля»	621	361	2800,00
11	Отримано повідомлення про сплату переказного векселя і копію векселя	—	05	2800,00
12	Відображено фінансовий результат	791	901	2000,00
		701	791	2333,00
	II. Трасат — ПСП «Воля»			
1	Отримано племінний молодняк свиней від ПСП «Слобожанський»	211	631	2333,00
2	Включено до податкового кредиту суму ПДВ	641	631	467,00
3	Акцептований переказний вексель, пред'явлений ПСП «Зірка»	631	621	2800,00
4	Оплачений переказний вексель, пред'явлений в установлений термін ПСП «Зірка»	621	311	2800,00
	III. Ремітент — ПСП «Зірка»			
1	Відвантажено і списано з балансу реалізований ячмінь ПСП «Слобожанський» за фактичною собівартістю	901	271	2200,00
2	Відображена вартість реалізованого зерна за договірними цінами	361	701	2800,00
3	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	467,00
4	Отриманий переказний вексель від ПСП «Слобожанський»	34	361	2800,00
5	Отримані кошти від ПСП «Воля»	31	34	2800,00
6	Відображено фінансовий результат	791	901	2200,00
		701	791	2333,00

Як здійснюється облік (дисконт) векселя?

Найчастіше виконуваною операцією з векселями, отриманими за відвантаженою продукцією, виконані роботи (послуги) є операція дисконту (обліку) векселів банком. Облік, або дисконт, векселів полягає в тому, що векселетримач передає

банку вексель на підставі договору обліку і за іменним індосаментом. Банк його терміново оплачує, а платіж по векселю одержує тільки з настанням вказаного у векселі строку. Економічною суттю операції є дострокова грошова реалізація векселя його власником банку і переказ комерційного кредиту в банківський.

За достроковий платіж банк утримує з номінальної суми векселя певну винагороду на свою користь, тобто вексель оплачується зі скидкою.

Різниця між сумою, яку банк заплатив за вексель і сумою, яку він одержить по цьому векселю в строк платежу називається **дисконтом**. Дисконт — слово італійського походження і перекладається як «знижка».

Обліковуючи вексель, банк одержує його в своє розпорядження і стає кредитором-векселетримачем з усіма правами і обов'язками останнього.

Банк самостійно пред'являє враховані векселі векселедавцеві для оплати в установлені термін.

У випадках неоплати, векселі опротестовуються банком у неплатежі у встановленому порядку і передаються векселепред'явникові з письмовою вимогою про їх оплату у термін від трьох до семи днів.

В разі невиконання цієї вимоги банк може призупинити кредитування векселепред'явника і звернутися в суд про примусове стягнення боргу по векселю.

Бухгалтерський облік дисконту покажемо на такому прикладі.

Приклад 3. ПСП «Таврія» реалізувало овочеву продукцію плодоконсервному комбінату. Фактична собівартість овочевої продукції 4000 грн, договірна реалізаційна ціна — 6000 грн. Плодоовочевий комбінат розрахувався за овочеву продукцію з ПСП «Таврія» простим векселем, який передано на дисконт в установу банку. Винагорода банку — дисконт складає 30 % від зазначеної у векселі суми.

Розрахунок наведено в табл. 2.40.

2.40. Бухгалтерський облік дисконту

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	

1	Відвантажена і списана з балансу ПСП «Таврія» реалізована овочева продукція плодоконсервному комбінату за фактичною собівартістю	901	271	4000,00
2	Відображена вартість реалізованої овочевої продукції плодоконсервному комбінату за договірними цінами	361	701	6000,00
3	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	1000,00
4	Отриманий вексель за відвантажену продукцію	34	361	6000,00
5	ПСП «Таврія» передало вексель в банк з дисконтом 30 %: ► на суму, одержану від обліку векселя ► на суму облікового відсотка (дисконту)	311	60	4200,00
		951	60	1800,00
6	Одержано повідомлення банку про оплату векселя плодоконсервним комбінатом (закрыта операція дисконту)	60	34	6000,00
7	Відображено фінансовий результат	791	901	4000,00
		792	951	1800,00
		701	791	5000,00

Як відображуються в бухгалтерському обліку вексельні розрахунки за допомогою авалю?

Платіж за векселем може бути забезпечений повністю або в частині вексельної суми за допомогою авалю, тобто поручительства по векселю. Це забезпечення здійснюється третьою особою. Аваль дається на правій стороні векселя і виражається словами «Як аваліст за ...» Аваль підписується керівником і головним бухгалтером того підприємства, яке дає аваль. Підписи скріплюються печаткою підприємства-аваліста.

В авалі повинно бути вказано, за чий рахунок він видається. За відсутності такої вказівки він вважається виданим за векселедавця.

Для надання авалю оформлюється прохання за такою формою (приклад умовний).

Президенту АТВТ
«Харківський м'ясокомбінат»
Шельменку Б.В.

Просимо Вас дати вексельне поручительство в рахунок поставок птиці, згідно з договором № 24 від 17.12.02 р., за такими векселями.

Емітент	№ бланка векселя	Вид векселя	Дата складання	Номинал	Строк погашення
ПСП «Надія»	8035188920692	простий	26.10.02 р.	3125,00 грн.	за поданням
ПСП «Надія»	8035188920693	простий	26.10.02 р.	3600,00 грн.	за поданням

Голова правління
ПСП «Надія»
Головний бухгалтер

Сіроштан М.П.
Кравченко А.К.

За згодою на авальовання векселів складається Акт приймання-передачі авальованих векселів за такою формою (приклад умовний).

Акт

приймання-передачі авальованих векселів

м. Харків

26.10.2002 р.

АТВТ «Харківський м'ясокомбінат», в особі президента Шельменка Б.В., що діє на підставі Статуту, передав, а ПСП в особі голови правління Сіроштан М.П., що діє на підставі Статуту, прийняв авальовані векселі:

Емітент	Аваліст	№ бланка векселя	Вид векселя	Дата складання	Номинал	Строк погашення
ПСП «Надія»	АТВТ, Харківський м'ясокомбінат	8035188920692	простий	26.10.02 р.	3125,00 грн	за поданням
ПСП «Надія»	АТВТ, Харківський м'ясокомбінат	8035188920693	простий	26.10.02 р.	3600,00 грн	за поданням

Передав:
Президент
АТВТ «Харківський м'ясокомбінат»
_____ Шельменко Б.В.

Прийняв:
Голова правління
ПСП «Надія»
_____ Сіроштан М.П.

Після оплати боргу відповідна установа банку погашає авальовані векселі і надсилає їх авалісту, про що складається відповідний акт, що наведений на с. 173 (приклад умовний).

Акт

приймання-передачі погашених векселів

м. Харків

«__» _____ 2002 р.

Цей Акт складено на підставі того, що Основ'янське відділення АКБ «Укрсоцбанк» передає, а АТВТ «Харківський м'ясокомбінат» приймає погашені векселі на суму за номіналом 6725 (шість тисяч сімсот двадцять п'ять) гривень 00 копійок у зв'язку з їх повною оплатою після подання до платежу, з такими реквізитами:

Емітент	Аваліст	№ бланка векселя	Вид векселя	Дата складання	Номінал	Строк погашення
ПСП «Надія»	АТВТ, Харківський м'ясокомбінат	8035188920692	простий	26.10.02 р.	3125,00 грн	за поданням
ПСП «Надія»	АТВТ, Харківський м'ясокомбінат	8035188920693	простий	26.10.02 р.	3600,00 грн	за поданням

Юридична адреса:

Основ'янське відділення
АКБ «Укрсоцбанк», 310009,
м. Харків, вул. Достоевського, 13
Рах. 351969001
МФО 351889

АТВТ «Харківський м'ясокомбінат»
м. Харків, вул. Роганська, 149
п/р 280081980620001 в ХФКБ «Приватбанк» МФО 351533

Керуючий Основ'янським відділенням АКБ «Укрсоцбанк»
_____ Куліш І.П.

Президент _____ Шельменко Б.В.

Головний бухгалтер
_____ Кравчук В.А.

Головний бухгалтер
_____ Кравченко А.К.

В таблиці 2.41 наведено цифровий приклад із застосуванням розрахунків з допомогою авалю.

2.41. Бухгалтерський облік вексельних операцій з допомогою авалю

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
	ПСП «Надія»			
1 26.10.02	Акцептовано рахунок ТВО «Харківкомунпромвод» за воду, яка використана на птахофермах	23	631	3125,00
2 26.10.02	Акцептовано рахунок Харківського комбикормового заводу за куплений комбікорм	208	631	3600,00

Продовження табл. 2.41

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	

3 26.10.02	Видано простий вексель ТВО «Харків-комунпромвод» за воду	631	62	3125,00
4 26.10.02	Виданий простий вексель Харківському комбікормовому заводу за комбікорм	631	62	3600,00
5 26.10.02	Як аваліст АТВТ «Харківський м'ясокомбінат» заплатив по векселю № 8035188920692 в рахунок майбутніх поставок птиці	62	681	3125,00
6 26.10.02	Як аваліст АТВТ «Харківський м'ясокомбінат» заплатив по векселю № 8035188920693 в рахунок майбутніх поставок птиці	62	681	3600,00
7 2.11.02	Відвантажена і списана з балансу птиця, що реалізована АТВТ «Харківський м'ясокомбінат» за фактичною собівартістю	901	211	5125,00
8 2.11.02	Залік сум, одержаних авансів від АТВТ «Харківський м'ясокомбінат» на суму реалізованої птиці за договірними цінами	681	701	6725,00

В яких реєстрах журнально-ордерної форми обліку відображуються вексельні операції?

На всі векселі, що зберігаються на підприємстві, складається опис, де вказується найменування платника, сума та строк погашення заборгованості по векселю. Якщо одержані підприємством векселі здаються на збереження в банк, то в реєстрах аналітичного обліку робиться помітка про відповідний документ, що одержано від банку. Синтетичний облік векселів виданих та одержаних ведеться в Журналі-ордері № 8 с.-г. та відомості аналітичного обліку.



Розділ 3

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ДЕБІТОРАМИ

3.1. Економічний зміст розрахункових операцій

Здійснюючи свою виробничо-господарську діяльність сільськогосподарські підприємства вступають в розрахункові взаємовідносини з іншими підприємствами, організаціями і особами. Ці розрахунки пов'язані з формуванням основних і оборотних засобів, реалізацією виробленої продукції і наданих послуг, з розподілом прибутку, розрахунками з фінансовими органами і органами соціального страхування і соціального забезпечення. Господарства можуть також вступати в розрахункові взаємовідносини з окремими особами, наприклад, для виконання різних доручень при видачі грошових коштів підзвіт, одержанні кредитів на індивідуальне житлове будівництво і господарське влаштування.

Встановлення господарських відносин суб'єкта підприємницької діяльності з іншими фізичними та юридичними особами передбачене виникненням між ними певних прав та зобов'язань.

Під зобов'язаннями сторін у цивільному законодавстві розуміють усі дії, які кожна зі сторін договору повинна здійснити на користь іншої сторони і які обумовлені договором, адміністративними актами, юридичними вчинками та іншими підставами, що не суперечать законодавству.

На відміну від цього, у бухгалтерському обліку підприємства зобов'язання виникають не в момент укладення договору, а після здійснення однією зі сторін передбачених у ньому дій (або бездіяльності), внаслідок яких виникає заборгованість однієї сторони перед іншою.

Виникнення заборгованості пов'язано з тим, що одночасне виконання обома сторонами зустрічних зобов'язань за договором відбувається дуже рідко. Як правило, спочатку свої зобов'язання виконує одна зі сторін, внаслідок чого у неї виникає право вимагати компенсації за заборгованістю, а з іншої сторони —

обов'язок оплатити цю заборгованість. Тобто у бухгалтерському обліку у першої сторони в складі господарських засобів виникає актив у вигляді дебіторської заборгованості, а з іншої сторони виникає зобов'язання перед кредитором погасити цю заборгованість, яка називається кредиторською заборгованістю.

Тому правильна організація розрахунків потребує суворого дотримання фінансової дисципліни, власної оплати боргів по зобов'язаннях і забезпечення своєчасного одержання коштів за реалізовану продукцію та надані послуги.

Затримання оплати за одержані матеріальні цінності або несвоєчасне надходження коштів за реалізовану продукцію та надані послуги призводить до фінансових труднощів у веденні господарства.

Дебіторська заборгованість спричиняє вилучення коштів з обороту підприємств, що негативно позначається на їх фінансовому стані, а несвоєчасна оплата боргів і зобов'язань веде до залучення в оборот коштів, які належать іншим підприємствам.

Завданнями бухгалтерського обліку розрахункових операцій є:

- ▶ дотримання встановлених правил розрахункових відносин;
- ▶ своєчасне документальне оформлення розрахункових операцій;
- ▶ своєчасне і достовірне ведення аналітичного і синтетичного обліку розрахунків;
- ▶ своєчасне відображення розрахункових операцій у податковому обліку;
- ▶ своєчасне взаємне звіряння розрахунків з дебіторами і кредиторами;
- ▶ недопущення нереальної дебіторської і кредиторської заборгованості.

Розрахункові операції здійснюються відповідно до законодавства України у порядку, встановленому Національним банком України.

Законодавством України передбачений порядок проведення розрахунків між підприємствами, підприємствами і фізичними особами як у безготівковій формі, так і за готівку. Порядок розрахунків безготівковими коштами викладений в інструкції «Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті», затвердженій постановою Правління Національного банку України від 29.03.2001 р. № 135.

Безготівкові розрахунки між підприємствами і фізичними особами здійснюються у національній валюті України через банк шляхом перерахування грошових коштів. Грошові кошти з раху-

нку підприємства списуються за розпорядженням його власника, крім випадків, коли чинним законодавством передбачений порядок безакцептного списання коштів.

Розрахункові документи приймаються банком до виконання тільки у межах коштів, наявних на рахунку клієнта.

Кошти підприємства підлягають обов'язковому зберіганню в банках, за винятком залишків готівки в їхніх касах у межах установленого банком ліміту.

Підприємства самостійно вибирають форми розрахунків, передбачені Інструкцією НБУ № 135, і зазначають їх при укладанні договорів.

Безготівкові розрахунки здійснюються з використанням установлених форм розрахункових документів:

- платіжних доручень;
- платіжних вимог-доручень;
- розрахункового чека;
- платіжної вимоги;
- акредитива.

Використання банківських платіжних карток та векселів як платіжних інструментів регулюються чинним законодавством, у тому числі окремими нормативно-правовими актами нацбанку України.

Кожен з документів повинен бути заповнений відповідним чином і засвідчений підписами і печаткою.

Крім зазначених форм розрахунків, розділом 8 Інструкції «Про безготівкові розрахунки в Україні» передбачений порядок розрахунків шляхом заліку взаємної заборгованості.

Розділом 5 цієї Інструкції встановлено порядок розрахунків платіжними вимогами без акцепту платників і безспірного стягнення коштів, яке здійснюється у випадках, передбачених законами України, а саме: на підставі виконавчих документів, рішення податкових органів та визнаних претензій документи на безспірне стягнення і безакцептне списання коштів приймаються банками незалежно від наявності коштів на рахунках підприємств.

Безспірне стягнення і безакцептне списання коштів з рахунку у іноземній валюті регулюються Порядком безспірного стягнення та безакцептного списання коштів з рахунків в іноземній валюті суб'єктів підприємницької діяльності на території України, затвердженим постановою Правління Національного банку України від 10.10.1996 р. № 261.

При безготівкових розрахунках між підприємствами, підприємствами і громадянами встановлений термін позовної давності. Позовна давність — встановлений законом термін для захисту порушеного права.

На підставі Закону України від 06.10.1995 р. № 372/95-ВР «Про внесення змін до статті 460 цивільного кодексу Української РСР» встановлений загальний термін для захисту права за позовом особи, право якої порушене (позовна давність), тривалістю три роки. Цей Закон набув чинності з 27.07.1995 р.

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:

а) дати надходження коштів на поточний рахунок підприємства-продавця (якщо товари замовникові не відвантажені, роботи не виконані);

б) дати відвантаження підприємством-постачальником продукції, надання послуг (якщо оплата від замовника (покупця) не надходила);

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

Існують і скорочені терміни позовної давності (до шести місяців), зокрема за позовами:

а) про недостачу проданих речей;

б) про оплату продукції низької якості;

в) про виявлені недоліки в роботі за договором підяду;

г) про недоліки в роботі, виконаній за договором побутового замовлення.

Зміна терміну позовної давності не допускається.

Закінчення терміну позовної давності до пред'явлення позову є підставою для відмови у позові.

Суми кредиторської заборгованості, по яких закінчився термін позовної давності відносяться на результати фінансово-господарської діяльності у наступному місяці після закінчення терміну позовної давності і відображуються у складі інших операційних доходів на субрахунку 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості».

При списанні з балансу кредиторської заборгованості з терміном позовної давності, що минув, виникає об'єкт обкладення податком на додану вартість і відображується в обліку методом «червоне сторно» за дебетом субрахунка 641 «Розрахунки за податками» і кредитом субрахунка 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» або 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Наявність дебіторської заборгованості свідчить про вилучення коштів з обороту підприємства. Вона виникає з вини покупців і замовників за відвантажену їм продукцію, виконані роботи (надані послуги).

Для стягнення дебіторської заборгованості встановлені також терміни позовної давності. Дебіторська заборгованість з терміном позовної давності, що минув, списується за рішенням керівника підприємства на результати фінансової діяльності після того, як були прийняті всі заходи для її стягнення (пред'явлення претензій, позовів до суду (господарського суду) до дебіторів-підприємств і до суду — до фізичних осіб).

Бухгалтерський облік розрахунків з дебіторами ведеться на таких рахунках:

16 «Довгострокова дебіторська заборгованість»;

36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»;

37 «Розрахунки з різними дебіторами»;

38 «Резерв сумнівних боргів».

Слід зазначити, що в новому Плані рахунків рахунки для обліку розрахункових операцій з дебіторами зосереджені в Класі 3, а з кредиторами — відповідно в Класі 6. Все ж розподіл рахунків дебіторів і кредиторів має дещо умовний характер. Через це рахунки 37 «Розрахунки з різними дебіторами» і 68 «Розрахунки за іншими операціями» можуть мати одночасно дебетове і кредитове сальдо та будуть відображені в балансі розгорнуто: в активі та пасиві відповідно.

Методичні засади бухгалтерського обліку розрахунків з дебіторами визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» (П(С)БО 10).

3.2. Зміст Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»

Стандарт визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності підприємств незалежно від форм власності.

Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Безнадійна дебіторська заборгованість — поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Дебітори — юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошей, їх еквівалентів або інших активів.

Дебіторська заборгованість — сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Довгострокова дебіторська заборгованість — сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Поточна дебіторська заборгованість — сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Сумнівний борг — поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості — сума поточної заборгованості за товари, роботи, послуги з вирахуванням резерву сумнівних боргів.

Визнання та оцінка дебіторської заборгованості

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

Отже важливим питанням обліку дебіторської заборгованості є її оцінка. Методи оцінки дебіторської заборгованості повинні забезпечити дотримання викладеного у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV одного з основних принципів фінансової звітності — обачності, згідно з яким сума оцінки активів і доходів підприємства не повинна бути завищена.

Стандартом 10 визначені методи оцінки дебіторської заборгованості на етапах зарахування її на баланс, при відображенні у фінансовій звітності на дату балансу і при списанні з балансу як безнадійної.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від ре-

алізації продукції, товарів, робіт і послуг та оцінюється за первісною вартістю.

Розглядаючи оцінку дебіторської заборгованості, зазначимо, що наприкінці не всі борги дебіторів повертаються підприємству. Тому у підприємства завжди є сумніви у повному погашенні наявної у нього на балансі дебіторської заборгованості. Відмовитися від продажу продукції в кредит продавця, як правило, не може, оскільки він зацікавлений негайно продати вироблену їм продукцію і за рахунок цього збільшити свій дохід. З урахуванням наведеної обставини Стандартом 10 за точною дебіторською заборгованістю за продукцію передбачено створювати резерв сумнівних боргів як частину загальної суми такої заборгованості, щодо якої існує невпевненість у її погашенні боржниками.

**Способи визначення
чистої реалізаційної
вартості дебіторської
заборгованості**

Стандартом 10 передбачено два способи обчислення резерву сумнівних боргів та чистої реалізаційної вартості дебіторської заборгованості:

1. Визначається платоспроможність окремих дебіторів.

2. На основі класифікації дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги.

При обох способах величина резерву сумнівних боргів визначається як добуток суми дебіторської заборгованості за продукцію на коефіцієнт сумнівності. Різниця у способах полягає лише у тому, які суми дебіторської заборгованості беруть участь у розрахунку і як визначаються коефіцієнти сумнівності. Як перший, так і другий спосіб вимагають попереднього проведення аналізу платоспроможності окремих дебіторів на підставі оприлюдненої звітності і експертним шляхом в процесі проведення інвентаризації дебіторської заборгованості.

При визначенні резерву сумнівних боргів виходячи із платоспроможності окремих дебіторів після проведеного аналізу виводиться індивідуальний коефіцієнт сумнівності, за яким потім визначають суму резерву за даною заборгованістю. Сума резервів за кожним дебітором дасть загальну суму резерву сумнівних боргів за підприємством.

Приклад визначення величини резерву цим методом наведено у табл. 3.1.

За даними табл. 3.1 видно, що резерв сумнівних боргів, визначений на підставі оцінки платоспроможності окремих дебіторів ПСП «Слобожанське» склав 14 450 грн. При цьому чиста ре-

алізаційна вартість дебіторської заборгованості за станом на 31.12.2003 р. становитиме 165 450 грн (180 000 – 14 550).

3.1. Розрахунок резерву сумнівних боргів ПСП «Слобожанське» за станом на 31.12.2003 р. виходячи із платоспроможності окремих дебіторів

Пор. №	Покупці	Сума заборгованості, грн	Коефіцієнт сумнівності	Сума нарахованого резерву, грн
1	Куп'янський цукровий завод	85 000	0,09	7650
2	Великобурлуцький сирзавод	45 000	0,12	5400
3	ПСП «Світоч»	15 000	—	—
4	Чугувський хлібзавод	35 000	0,04	1400
	Разом	180 000	0,087	14 450

Другий спосіб визначення резерву сумнівних боргів і реалізаційної вартості дебіторської заборгованості передбачає класифікацію дебіторської заборгованості шляхом групування дебіторської заборгованості за строками її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи.

Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за попередні звітні періоди. Коефіцієнт сумнівності, як правило, зростає зі збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості. Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутків поточної дебіторської заборгованості відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи.

Підприємство самостійно визначає групи за строками непогашення поточної дебіторської заборгованості. За строками непогашення її можна групувати так:

- з терміном до одного кварталу;
- з терміном від одного до двох кварталів;
- з терміном від двох до трьох кварталів;
- з терміном від трьох кварталів до одного року;
- з терміном понад один рік.

Все ж для виявлення стійких і об'єктивних значень коефіцієнтів сумнівності за групами найбільш доцільно обирати минулий трирічний період, тобто строк позивної давності дебіторської заборгованості.

Для ілюстрації розрахунку коефіцієнта сумнівності скористаємося прикладом, наведеним в Додатку до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» (табл. 3.2).

3.2. Визначення резерву сумнівних боргів на основі класифікації дебіторської заборгованості за станом на 31 грудня з періодом спостереження півроку (липень – грудень 2003 року)

Місяць	Фактично списано безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги (грн.)			Залишок дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи на кінець місяця (грн.)			Коефіцієнт сумнівності відповідної групи дебіторської заборгованості		
	1 група	2 група	3 група	1 група	2 група	3 група	1 група (гр.1 : : гр.4)	2 група (гр.2 : : гр.5)	3 група (гр.3 : : гр.6)
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Липень	600	800	950	20 000	18 000	17 000	0,03	0,04	0,05
Серпень	—	400	700	22 000	12 000	14 000	—	0,03	0,05
Вересень	750	500	—	15 000	13 000	14 500	0,05	0,04	—
Жовтень	300	—	770	16 000	12 000	11 000	0,02	—	0,07
Листопад	—	650	—	18 000	11 500	13 000	—	0,06	—
Грудень	550	850	1400	17 000	14 000	16 000	0,03	0,06	0,09
Разом	2200	3200	3820	×	×	×	0,013	0,23	0,27
Коефіцієнт сумнівності відповідної групи дебіторської заборгованості							0,13/6= = 0,022	0,23/6= = 0,038	0,27/6= = 0,045
Величина резерву сумнівних боргів на кінець звітної періоду поточного року							17000× ×0,022=	14000× ×0,038=	16000× ×0,045=
1626 (374 + 532 + 720) грн							=374,00	=532,00	=720,00

Як бачимо з наведених у табл. 3.2 даних, величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутоків поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи та коефіцієнта сумнівності цієї групи. Узагальнити розрахунки величини резерву сумнівних боргів можливе із застосуванням формули:

$$КС = (B_{зн} : D_{зн}) : i,$$

де $B_{зн}$ — фактично списана безнадійна дебіторська заборгованість відповідної групи за певний місяць вибраний для спостереження; $D_{зн}$ — дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги на кінець певного місяця вибраного для спостереження; i — кількість місяців, які включено в період спостереження.

Розглянуті методи визначення резерву сумнівних боргів мають свої недоліки та переваги.

1. Оцінка резерву методом класифікації дебіторської заборгованості хоч і досить складна у технічному виконанні, але ґрунтується на фактичних даних підприємства.

2. Оцінка резерву, виходячи з платоспроможності окремих дебіторів, навпаки ґрунтується на аналізі платоспроможності конкретних дебіторів станом на дату балансу, що загалом викликає до них більшу довіру.

3. Обраний метод визначення резерву сумнівних боргів має бути зафіксований в наказі про облікову політику підприємства.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, послуги включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів.

Величина резерву сумнівних боргів визначається виходячи з платоспроможності окремих дебіторів або на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Класифікація дебіторської заборгованості за продукцію, товари, послуги здійснюється групуванням дебіторської заборгованості за строками її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за попередні звітні періоди. Коефіцієнт сумнівності, як правило, зростає зі збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості. Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутків поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи.

Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період відображується у звіті про фінансові результати у складі інших операційних витрат.

Виключення безнадійної дебіторської заборгованості з активів здійснюється з одночасним зменшенням величини резерву сумнівних боргів.

Поточна дебіторська заборгованість, не пов'язана з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, що визнана безнадійною, списується з балансу з відображенням витрат у складі інших операційних витрат.

3.3. Облік розрахунків з покупцями та замовниками

На рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» ведеться узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками за відвантаженою продукцією, товари, виконані роботи й послуги, крім заборгованості, яка забезпечена векселем.

Рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» має такі субрахунки:

361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;

362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;

363 «Розрахунки з промислово-фінансовою групою».

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

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

На субрахунку 363 «Розрахунки з учасниками промислово-фінансової групи» узагальнюється інформація про розрахунки з учасниками промислово-фінансової групи.

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожним покупцем та замовником, за кожним пред'явленим до сплати рахунком.

Рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» кореспондує

за дебетом

з кредитом рахунків:

30 «Каса»

31 «Рахунки в банках»

70 «Доходи від реалізації»

71 «Інший операційний дохід»

за кредитом

з дебетом рахунків:

30 «Каса»

31 «Рахунки в банках»

34 «Короткострокові векселі одержані»

35 «Поточні фінансові інвестиції»

Наведемо приклад обліку розрахунків з покупцями та замовниками.

Приклад. ПСП «Слобожанське» реалізувало 10 т пшениці озимої борошномельному комбінату. Собівартість 1 т пшениці — 200 грн, а ціна реалізації — 400 грн за тонну (без ПДВ). Виручка за реалізовану пшеницю надійшла на поточний рахунок підприємства.

Облік розрахунків з покупцями узагальнено в табл. 3.3.

3.3. Облік розрахунків з покупцями та замовниками (на прикладі ПСП «Слобожанське»)

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Відображено дохід від реалізації пшениці (10 т · 400 грн.) + (4000 · 20 %)	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	4800,00
2	Нараховано ПДВ (4000 · 20 %)	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки за податками»	800,00
3	Списана собівартість реалізованої пшениці (10 т · 200 грн)	90 «Собівартість реалізації готової продукції»	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	2000,00
4	Надійшли кошти від борошномельного комбінату	311 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	4800,00
5	Віднесено дохід від реалізації пшениці на фінансові результати	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	791 «Результат основної діяльності»	4000,00
6	Віднесено собівартість реалізованої пшениці на фінансові результати	791 «Результат основної діяльності»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	2000,00

З наведеного прикладу бачимо, що дебіторська заборгованість покупців за реалізовану їм пшеницю виникає водночас з нарахуванням доходу. При цьому дебіторська заборгованість виникає з урахуванням суми податку на додану вартість (4800 грн). По кредиту балансового рахунка 70 «Доходи від реалізації» у підсумку (тобто після зменшення відображеного по кредиту рахунка 70 валового доходу на суми зменшення відображених по дебету цього рахунка непрямих податків) залишиться сума чистого доходу (4800 – 800 = 4000). Відображення розрахунків з покупцями і замовниками в регістрах бухгалтерського обліку на підставі укладених договорів і з застосуванням первинних документів буде детально розглянуто в розділі 13 «Облік формування доходів, витрат і результатів діяльності».

3.4. Облік розрахунків за виданими авансами

Покупці і замовники у своїй діяльності можуть видавати аванси під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт (надання послуг). Облік розрахунків за виданими авансами ведуть на балансовому рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами».

Авансові платежі оформляються платіжними дорученнями, в яких робиться посилання на відповідний нормативний акт або договір.

Видані постачальникам та підрядчикам аванси відображуються сільськогосподарським підприємством по дебету рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами» і кредиту рахунку 31 «Рахунки в банках».

По кредиту субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами» і дебету рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» відображується сума заліку за одержані від постачальників товарно-матеріальні цінності або прийняті від підрядника повністю виконані роботи.

Розглянемо на умовному числовому прикладі порядок відображення операцій по субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами».

Приклад. ПСП «Нива», згідно з підписаним з будівельним підприємством «Рогань» договором на будівництво будинку виробничого призначення, перерахувало аванс у сумі 84 000 грн. Підрядником у кінці місяця пред'явлений рахунок за прийнятий ПСП «Нива» виконаний обсяг будівельних робіт у сумі 60 000 грн і в наступному місяці — за другий етап будівельних робіт на суму 72 000 грн з урахуванням податку на додану вартість. Зазначені операції відображуються такими проводками (табл. 3.4).

3.4. Відображення розрахункових операцій по авансах виданих

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	ПСП «Нива» Перераховано з поточного рахунку аванс підприємству «Рогань» за будівельні роботи на суму вартості робіт	371	311	84 000,00
2	Відображено розрахунки по податковому кредиту	641	644	14 000,00
3	Проведено залік вартості будівельних робіт по першому етапу: ➤ на суму вартості робіт ➤ на суму ПДВ	151 644	631 631	50 000,00 10 000,00

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
4	Зараховано частину авансу за виконані підприємством «Рогань» будівельні роботи по першому етапу	631	371	60 000,00
5	Відображено згідно з актом вартість виконаних робіт на завершальному етапі підприємством «Рогань»:			
	► на суму вартості робіт	151	631	60 000,00
	► на суму ПДВ	644	631	12 000,00
6	Зараховано частину авансу, що залишилась, в оплату виконаних підрядних робіт	631	371	24 000,00
7	Здійснено остаточний розрахунок ПСП «Нива» з підприємством «Рогань» за виконані будівельні роботи по будівництву будинку виробничого призначення на суму вартості робіт	631	311	48 000,00
8	Відображено розрахунки по податковому кредиту	641	644	8000,00

У таблиці 3.5 наведено найбільш типові операції з обліку розрахунків за виданими авансами.

3.5. Господарські операції з обліку розрахунків за виданими авансами

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Видано аванси постачальникам та підрядникам:		
	► готівкою з каси	371	301
	► перераховано з поточного рахунка в національній валюті	371	311
	► перераховано з поточного рахунка в іноземній валюті	371	312
	► оплачено з акредитиву, чеками з розрахункових чекових книжок	371	313
	► підзвітними особами	371	372
	► за рахунок кредитів банку (короткострокових, середньострокових, довгострокових)	371	501, 601
2	Повернені постачальниками та підрядниками невикористані суми авансів зараховані:		
	► в касу	301	371
	► на поточний рахунок в національній валюті	311	371
	► на поточний рахунок в іноземній валюті	312	371
3	Залік сум за одержані від постачальників товарно-матеріальні цінності і прийняті від підрядників повністю виконані роботи по попередньо виданих авансах	631	371
4	Списана прострочена заборгованість по раніше перерахованих авансах постачальникам та підрядникам, строк позовної давності якої минув	944	371

3.5. Облік розрахунків з підзвітними особами

У господарсько-фінансовій діяльності підприємства неминучі операції, пов'язані з купівлею товарно-матеріальних цінностей, оплатою послуг за готівковий розрахунок, поїздкою у відрядження працівників та ін., які потребують для їх здійснення витрачання готівкових грошових коштів підзвітними особами. Облік руху грошових коштів у підзвітних осіб здійснюється на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Що вважається службовим відрядженням і якими нормативними документами вони регламентуються?

Нормативними документами, які регулюють здійснення витрат на службові відрядження в межах країни та за кордоном є: Постанова Кабінету Міністрів України від 23.04.99 р. № 663 «Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон» та «Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон», що затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.03.98 р. № 59 (в редакції наказу Міністерства фінансів України від 10.06.99 р. № 146).

Службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства, об'єднання, установи, організації (далі — підприємство) на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи.

Витрати на відрядження особи, яка перебуває в трудових відносинах з платником податку, включаються до складу валових витрат платника податку лише за наявності документів, що підтверджують зв'язок такого відрядження з основною діяльністю підприємства, а саме: запрошення сторони, яка приймає і діяльність якої збігається з діяльністю підприємства, що направляє у відрядження; укладеного договору (контракту) та інших документів, які врегульовують або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документів, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозиумах, які проводяться за тематикою, що стосується основної діяльності підприємства, яке відряджає працівника.

Підприємство, що відряджає працівника, здійснює реєстрацію особи, яка вибуває у відрядження, у спеціальному журналі реєстрації за формою, що наведена на с. 190.

Журнал реєстрації посвідчень про відрядження

№ п/п	Прізвище, ініціали	Місце роботи та посада	Місце відрядження	Дата й номер наказу (розпорядження)	Дата й номер посвідчення про відрядження	Дата вибуття у відрядження	Дата прибуття з відрядження
1	Ольховська М.М.	ПСП «Маяк»	м. Київ	6.01.2003 р. № 16-В	6.01.2003 р. № 8	10.01.2003 р.	20.01.2003 р.

Хто здійснює направлення працівника у відрядження і на який строк?

Направлення працівника підприємства у відрядження здійснюється керівником цього підприємства або його заступником і оформляється наказом (розпорядженням) із зазначенням пункту призначення, назви підприємства куди відряджений працівник, строку й мети відрядження.

Строк відрядження визначається керівником або його заступником але не може перевищувати 30 календарних днів.

Термін відрядження працівників, які направляються для виконання в межах України монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, не повинен перевищувати терміну будівництва об'єктів.

Фактичний час перебування у відрядженні визначається за відмітками в посвідченні про відрядження щодо вибуття з місця постійної роботи й прибуття до місця постійної роботи. Якщо працівника відряджено до різних населених пунктів то відмітки про день прибуття й день вибуття проставляються в кожному пункті.

Відмітки в посвідченні про відрядження щодо прибуття та вибуття працівника завіряються тією печаткою, якою користується у своїй господарській діяльності підприємство для засвідчення підпису відповідної службової особи, на яку наказом (розпорядженням) керівника підприємства покладено обов'язки здійснювати реєстрацію осіб, які вибувають у відрядження та прибувають з нього.

Днем вибуття у відрядження вважається день відправлення поїзда, літака, автобуса або іншого транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника, а днем прибуття із відрядження — день прибуття транспортного засобу до місця постійної роботи відрядженого працівника. При відправленні

транспортного засобу до 24-ї години включно днем вибуття у відрядження вважається поточна доба, а з 0-ї години і пізніше — наступна доба. Якщо станція, пристань, аеропорт розташовані за межами населеного пункту, де працює відряджений, у строк відрядження зараховується час, який потрібний для проїзду до станції, пристані, аеропорту. Аналогічно визначається день прибуття відрядженого працівника до місця постійної роботи.

На працівника, який перебуває у відрядженні, поширюється режим робочого часу того підприємства, до якого він відряджений. Замість днів відпочинку, не використаних за час відрядження, інші дні відпочинку після повернення з відрядження не надаються.

Якщо працівник спеціально відряджений для роботи у вихідні або святкові й неробочі дні, то компенсація за роботу в ці дні виплачується відповідно до чинного законодавства.

Якщо працівник відбуває у відрядження у вихідний день то йому після повернення з відрядження в установленому порядку надається інший день відпочинку.

За відрядженим працівником зберігається місце роботи (посада) та середній заробіток за час відрядження, в тому числі й за час перебування в дорозі.

Середній заробіток за час перебування працівника у відрядженні зберігається на всі робочі дні тижня за графіком, установленим за місцем постійної роботи.

Які встановлені граничні норми добових витрат?

За кожний день (включаючи день від'їзду та приїзду) перебування працівника у відрядженні в межах України, враховуючи вихідні, святкові й неробочі дні та час перебування в дорозі (разом з вимушеними зупинками), йому виплачуються добо-ві в межах граничних норм, установлених постановою Кабінету Міністрів України від 20.07.2002 р. Набрала чинності Постанова Кабінету Міністрів України від 11.07.2002 р. № 977 «Про внесення змін в Постанову КМУ від 23.04.99 р. № 663. Ця Постанова внесла суттєві зміни в порядок розрахунку добових витрат для працівників, що направлені у відрядження за кордон.

Визначення кількості днів відрядження для виплати добових проводиться з урахуванням дня вибуття у відрядження й дня прибуття до місця постійної роботи, що зараховуються як два дні.

При відрядженні працівника строком на один день або в таку місцевість, звідки працівник має змогу щоденно повертатися до

місця постійного проживання, добові відшкодовуються як за повну добу.

Якщо відсутні відмітки в посвідченні про відрядження, то добові не виплачуються.

Граничні норми добових витрат виражаються в гривнях і мають такі значення:

► в разі, якщо до рахунку на оплату житла не включено вартість харчування, відрядженому можуть бути виплачені добові витрати і відповідно віднесені до валових витрат при відрядженнях в межах України у сумі 18 грн, а за її межі — 280 грн;

► якщо до такого рахунку включено одноразове харчування, то відповідно 14 грн 40 коп. та 224 грн;

► при дворазовому харчуванні — 10 грн 80 коп. і 154 грн;

► при триразовому харчуванні — 7 грн 20 коп. та 98 грн.

Зазначені граничні норми встановлюються у єдиній сумі незалежно від статусу населених пунктів при відрядженнях по Україні та незалежно до якої країни направляється чи статусу населеного пункту в разі направлення працівника за її межі.

Іноді виникають непорозуміння щодо застосування зазначених граничних норм. У назві «граничні норми добових витрат» вже є визначення, що встановлена певна гранична межа, до кінцевого, максимального значення якої включно виплачені добові витрати можуть бути віднесені на валові витрати. Згідно з листом Мінфіну від 11.07.2002 р. № 041-407-627/13 розмір добових витрат, що відшкодовується працівникам, направленим у відрядження підприємствами усіх форм власності, не може бути нижчим від норм добових витрат, установлених постановою Кабінету Міністрів України від 23.04.99 р. № 663 зі змінами та доповненнями, внесеними Постановою КМУ № 977.

Які витрати крім добових відшкодовує підприємство при службових відрядженнях?

Підприємство за наявності підтверджуючих документів (в оригіналі) відшкодовує витрати відрядженим працівникам на наймання жилого приміщення в розмірі фактичних витрат з урахуванням побутових послуг, що надаються в готелях (прання, чищення, лагодження та прасування одягу), за користування холодильником, телевізором до 80 грн за добу.

Працівникові, відрядженому в межах України, відшкодовується плата за бронювання місця в готелях у розмірі не більш як 50 відсотків його вартості за одну добу згідно з поданими підтверджувальними документами в оригіналі.

Витрати на наймання жилого приміщення за час вимушеної зупинки в дорозі, що підтверджуються відповідними документами, відшкодовуються в порядку й розмірах, передбачених цим пунктом.

Витрати на проїзд до місця відрядження і назад відшкодовуються в розмірі вартості проїзду повітряним, залізничним, водним і автомобільним транспортом загального користування (крім таксі) з урахуванням усіх витрат, пов'язаних із придбанням проїзних квитків і користуванням постільними речами в поїздах, та страхових платежів на транспорті.

Відрядженому працівникові відшкодовуються витрати на проїзд транспортом загального користування (крім таксі) до станції, пристані, аеропорту, якщо вони розташовані за межами населеного пункту, де постійно працює відряджений, або до місця перебування у відрядженні.

За наявності декількох видів транспорту, що зв'яже місця постійної роботи з місцем відрядження, адміністрація може запропонувати відрядженому працівникові вид транспорту, яким йому слід користуватися. У разі відсутності такої пропозиції працівник самостійно вирішує питання про вибір виду транспорту.

Відрядженому працівникові відшкодовуються також витрати на проїзд міським транспортом загального користування (крім таксі) за місцем відрядження (згідно з підтверджувальними документами) відповідно до маршруту, погодженого керівником.

Відрядженому працівникові понад установлені норми компенсації витрат у зв'язку з відрядженням відшкодовуються також витрати на оплату податку на додану вартість за придбані проїзні документи, користування в поїздах постільними речами та наймання жилого приміщення, згідно з документами в оригіналі, що підтверджують ці витрати.

У разі тимчасової непрацездатності відрядженого працівника йому на загальних підставах відшкодовуються витрати на наймання жилого приміщення (крім випадків, коли відряджений працівник перебуває на стаціонарному лікуванні) і сплачуються добові протягом усього часу, поки він не може за станом здоров'я приступити до виконання покладеного на нього службового доручення або повернутися до місця свого постійного проживання, але на строк не більше двох місяців.

Тимчасова непрацездатність відрядженого працівника, а також неможливість за станом здоров'я повернутися до місця постійного проживання повинні бути засвідчені в установленому порядку.

За період тимчасової непрацездатності відрядженому працівникові на загальних підставах виплачується допомога з тимчасової непрацездатності. Дні тимчасової непрацездатності не включаються до строку відрядження.

Відрядженому працівникові перед від'їздом у відрядження видається грошовий аванс у межах суми, визначеної на оплату проїзду, наймання жилого приміщення і добові. Протягом трьох робочих днів після повернення з відрядження працівник зобов'язаний подати авансовий звіт про витрачену у зв'язку з відрядженням суму. Разом з авансовим звітом подаються посвідчення про відрядження, оформлене в установленому порядку, і документи в оригіналі про наймання житлового приміщення та проїзд.

Витрати на відрядження відшкодовуються лише за наявності документів в оригіналі, що підтверджують вартість цих витрат, а саме: транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), рахунків готелів (мотелів), страхових полісів тощо.

Витрати у зв'язку з відрядженням, що не підтверджені відповідними документами (крім добових витрат), працівникові не відшкодовуються.

Які особливості оплати витрат при відрядженні державних службовців та інших осіб, які відряджаються підприємствами, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів?

Для державних службовців, а також інших осіб, які відряджаються підприємствами, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, установлюються додаткові обмеження відповідно до чинного законодавства.

Витрати на харчування, вартість якого включена до рахунків на оплату вартості проживання в готелях або до проїзних документів, оплачуються відрядженими за рахунок добових.

Відшкодування витрат вартості проживання понад установлені граничні норми та оплата витрат на перевезення понад 30 кілограмів багажу для державних службовців, а також інших осіб, які відряджаються підприємствами, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, здійснюються згідно з підтверджуючими документами в оригіналі лише з дозволу керівника.

Витрати на проїзд відрядженого працівника в м'якому вагоні, на судах морського флоту в каютах, що оплачуються за 1 – 4-ю групами тарифних ставок, на судах річкового флоту в каютах 1-ї і 2-ї категорій, а також повітряним транспортом за квитками

1-го класу та бізнес-класу відшкодовуються в кожному окремому випадку з дозволу керівника підприємства згідно з поданими проїзними документами.

Відряженому працівникові за наявності підтверджувальних документів відшкодовуються витрати на побутові послуги, що надаються в готелях (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), але не більш як 10 відсотків норм добових витрат за всі дні проживання.

Відшкодування витрат на службові телефонні переговори проводяться в розмірах, погоджених з керівником.

Керівники підприємств, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, особисто вирішують питання щодо відшкодування своїх витрат на наймання жилих приміщень, що перевищують граничні норми, встановлені відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 23.04.99 № 663, та витрат на проїзд у м'якому вагоні, на суднах морського флоту в каютах, що оплачуються за 1 – 4-ю групами тарифних ставок, на суднах річкового флоту в каютах 1-ї і 2-ї категорій, а також повітряним транспортом за квитками 1-го класу та бізнес-класу.

Який встановлено порядок видачі грошей підзвітним особам?

Підприємствам надане право здійснювати розрахунки між собою, а також з фізичними особами — громадянами як у готівковій, так і в безготівковій формі, що надалі дасть змогу розширити коло розрахункових операцій через підзвітних осіб.

Крім того, усі види розрахунків підприємств та індивідуальних підприємців між собою, а також з громадянами здійснюються і за рахунок коштів, отриманих у касах банку, і за рахунок виторгу, отриманого від реалізації товарів (робіт, послуг), крім виплат, пов'язаних з оплатою праці і виплатою дивідендів. У зв'язку із цим збільшується число підзвітних осіб як за рахунок продавців товарів, які працюють на виїзді, так і за рахунок покупців — підзвітних осіб.

Видача готівки у підзвіт здійснюється з кас підприємств за умови повного звіту конкретної підзвітної особи за раніше видані в підзвіт суми.

Залежно від конкретних обставин грошові кошти підзвітним особам можуть бути видані з рахунків у банку (311, 312, 313, 314), отримані ними від різних організацій (з рахунка 37). Крім грошових коштів, підзвітним особам можуть бути видані грошові документи (різні марки, сертифікати, векселі та ін.) з рахунка 33 «Інші кошти».

Особи, які одержали готівку в підзвіт (у тім числі на відрядження), зобов'язані подавати у встановлені терміни до бухгалтерії підприємства або до централізованої бухгалтерії звіт про витрачені суми. Готівка, видана в підзвіт на витрати на відрядження, але не витрачена, повинна бути повернена в касу підприємства не пізніше 3 робочих днів після закінчення відрядження, а видана на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини і металобрухту — 10 робочих днів з дня видачі її в підзвіт, на всі інші виробничі (господарські) потреби — наступного дня після видачі її в підзвіт і здана в касу банку не пізніше наступного дня.

У разі перевірки дотримання касової дисципліни готівка, видана в підзвіт, але не витрачена і не повернена в касу підприємства протягом 10 робочих днів з дня видачі її в підзвіт (по відрядженнях — протягом 3 робочих днів після закінчення відрядження), починаючи з наступного дня після закінчення зазначених термінів, включається в суму фактичного залишку готівки в касі на кінець дня і співвідноситься зі встановленим лімітом залишку готівки в касі.

Підзвітна особа зобов'язана подати у встановлені терміни керівникові підприємства (організації) звіт про витрачання за призначенням отриманих сум з доданням документів, які засвідчують правильність указаних у звіті грошових витрат.

Звіти про витрачання авансів з доданими документами, що підтверджують здійснені витрати, перевіряються в бухгалтерії за формою (повнота і правильність оформлення звітів, заповнення реквізитів) і змістом (законність і доцільність здійснених витрат, логічне погодження окремих показників) і затверджуються керівником підприємства (організації).

У випадках неподання у встановленому порядку звітів про витрачання підзвітних сум і неповернення в касу підприємства (організації) залишків невикористаних авансів підприємство (організація) має право здійснювати утримання із зарплати працівника по підзвітних сумах у порядку, передбаченому чинним законодавством. Форму авансового звіту наведено на с. 197.

На яких рахунках здійснюється бухгалтерський облік розрахунків з підзвітними особами?

Бухгалтерський облік розрахунків з підзвітними особами ведеться на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами». Сальдо субрахунку може бути як дебетовим, так і кредитовим. Такі показники відображуються у балансі розгорну-

то: дебетове сальдо — в складі оборотних активів, кредитове сальдо — в складі зобов'язань підприємства.

Аналітичний облік витрат по розрахунках з підзвітними особами ведуть окремо по кожній авансовій видачі позиційним способом.

Організація ПСП «Маяк»

Типова форма № 286

Відділ Посада головний бухгалтер

Проводка № _____

Цех Професія

від _____ 200__ р.

Прізвище, ім'я по батькові Ольховська Марія Михайлівна

Авансовий звіт № 63

20 січня 2003 р.

Дебет

Призначення авансу	<u>витрати на відрядження</u>		рахунок	карт.	сума
	Сума	Звіт перевірений			
Залишок попереднього авансу					
Перевитрата		Розділ _____ ст. _____			
Отримано (від кого)		До затвердження:	92		368,00
1. із каси	200	368 грн 00 коп.			
2.					
Разом отримано	200	Бухгалтер			
Витрачено	368	20 січня 2003 р.	Кредит		
Залишок		Звіт затверджую у сумі			
Перевитрата	168	Триста шістдесят вісім грн	372		368,00
Додаток документів					

Підпис Гунський
20 січня 2003 р.

Бухгалтер
Ольховська

Дата	Пор. № док.	Кому, за що та за яким документом сплачено	Сума	Дебет	
				рахунок	карт.
10.01.03	1	Проїзд Харків-Київ	36,00		
19.01.03	2	Проїзд Київ-Харків	36,00		
	3	Вартість постільних речей	8,00		
10.01 – 20.01.03	4	Добові (11 × 18)	198,00		
	5	Квартирні	90,00		
		Разом	368,00		

Підпис звітної особи

Ольховська

По дебету рахунка 37 субрахунка 372 «Розрахунки з підзвітними особами» відображуються суми, видані (перераховані) в підзвіт, у кореспонденції з кредитом рахунків обліку грошових коштів.

Через підзвітних осіб здійснюються найрізноманітніші платежі, тому витрачені підзвітні суми, списані з кредиту субрахунка 372 знайдуть відображення по дебету відповідних рахунків:

20 «Виробничі запаси»;

21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі»;

22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» — з придбання запасів;

15 «Капітальні інвестиції»;

23 «Виробництво»;

24 «Брак у виробництві»;

91 «Загальновиробничі витрати»;

92 «Адміністративні витрати»;

93 «Витрати на збут»;

94 «Інші витрати операційної діяльності»;

30 «Каса»;

31 «Рахунки в банках» — з повернення підзвітних сум до каси підприємства і на рахунки в банках;

33 «Інші кошти» — з придбання різних грошових документів (марки, путівки та ін.);

66 «Розрахунки з оплати праці» — з утримання перевитрат авансів понад установлені норми і неповернутого залишку коштів;

63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;

68 «Розрахунки за іншими операціями» — з оплати різних послуг грошовими коштами і чеками постачальникам та іншим організаціям;

99 «Надзвичайні витрати» — з виплат, пов'язаних із запобіганням або ліквідацією стихійного лиха, техногенних катастроф і аварій.

Для відображення розрахунків з підзвітними особами в реєстрах журнально-ордерної форми обліку призначено Журнал-ордер № 7 с.-г. (див. с. 200 – 201). Аналітичний облік в ньому ведуть по кожній окремо виданій в підзвіт сумі лінійно-позиційним методом записів.

При відкритті журналу-ордеру з попереднього реєстру записують перехідні залишки на початок місяця з зазначенням дати виникнення дебіторської заборгованості.

При записах операцій поточного місяця на окремому рядку відображують дату і суму виданого авансу (графи 4 – 6), відшкодування перевитрат проти виданого авансу (графи 7 – 9) відшкодовану або утриману суму невикористаного авансу (графи 10 – 12) і суми витрат по поданому і затвердженому авансовому звіту (графи 13 – 21).

У випадках, коли підзвітній особі, що перебуває у тривалому відрядженні, направляють додатковий аванс, або один й той самий працівник повторно за місяць одержує аванс, то суму і дату видачі (перерахування) авансу відображують у вільних графах: 4 – 6 по тому самому рядку (по дебету рахунка 372 і кредиту відповідних кореспондуючих рахунків).

При поданні одним працівником за поточний місяць двох або більше авансових звітів відповідні суми відображують записом в одній графі по одному й тому ж рядку.

З метою одержання підсумкових (синтетичних) даних по субрахунку 372 суми витрат по авансових звітах і повернення невикористаних коштів показують в Журналі-ордері № 7 с.-г. в кореспонденції з дебетом відповідних рахунків.

Якщо підзвітна особа відповідає за реалізацію продукції або матеріалів, то отриману від реалізації виручку, відображують по дебету субрахунка 372 (з кредиту рахунка 70 «Доходи від реалізації») використовуючи одну із вільних граф (6 чи 7), а суму, внесену до каси підприємства, на поточний рахунок або відправлену поштовим переказом, записують у графах 11 – 13). Дані цих граф повинні відповідати сумам, що відображені у журналах-ордерах по обліку грошових коштів.

Після закінчення записів всіх операцій по розрахунках з підзвітними особами за звітний місяць у журналі-ордері № 7 с.-г. підраховують підсумки по всіх графах і кредитові обороти переносять у Головну книгу.

Записи в реєстрах по обліку розрахунків з підзвітними особами наведено на рисунку 3.1.

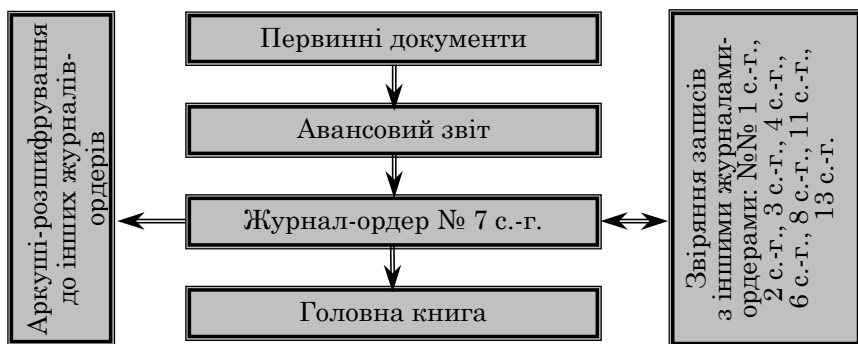


Рис. 3.1. Записи в реєстрах з обліку розрахунків з підзвітними особами

Журнал-ордер № 7 с.-г.
по кредиту рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами»
субрахунка 372 «Розрахунки з підзвітними особами»
за січень 2003 р.

№ запису	Прізвище, ім'я, по батькові підзвітної особи	Порядковий № запису за минулий місяць	Залишок на початок місяця			У дебет субрахунка 372 з кредиту рахунків 30, 31, 33						Відшкодовані, утримані, невикористані суми авансу		
			Дата виникнення заборгованості	Дебет	Кредит	видано у підзвіт			видано у відшкодування перевитрати			Дата та № прибуткового касового ордера	з кредиту субрахунка 372 у дебет рахунків	
						дата та № видаткового касового ордера	з кредиту рахунків		дата	з кредиту рахунків			30 «Каса»	66 «Розрахунки по оплаті праці»
							30 «Каса»			30				
Б	В	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
1	Губський Г.М.		21.12.02		20,00				5.01	20,00				
2	Ольховська М.М.					10.01.03 № 23	200,00		21.01	168,00				
3	Губський С.Г.		21.12.02		21,00				5.01	21,00				
4	Кизим В.В.					21.01.03 № 65	100,00							
5	Дорожко Л.І.					21.01.03 № 66	60,00					23.01 № 93	19,50	
6	Бобейко Л.Ю.					24.01.03 № 68	25,00							
7	Петренко К.Л.					24.01.03 № 69	15,00							
8	Фисун А.Д.					25.01.03 № 70	30,00					26.01 № 98	10,00	
9	Павленко І.І.					31.01.03 № 82	100,00							
10	Разом				41,00		530,00			209,00			29,50	

№ запису	Використано з підзвітних сум							Суми, видані понад норми, передбачені законодавством	Курсова різниця	Залишок на кінець місяця	
	по представленому звіту			З кредиту субрахунка 372 в дебет рахунків						Дебет	Кредит
	дата представлення	№ авансового звіту	сума	20	91	92					
A	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
1										—	—
2	20.01.03	48	368,00			368,00				—	—
3										—	—
4	23.01.03	49	100,00	100,00						—	—
5	23.01.03	50	40,50		40,50					—	—
6	25.01.03	51	25,00			25,00				—	—
7	25.01.03	52	15,00			15,00				—	—
8	26.01.03	53	20,00			20,00				—	—
9										100,00	
10			568,00		40,50	428,00				100,00	

Оборот по кредиту субрахунка 372 — 568,50 грн

Записи в Журналі-ордері за звітний період закінчені. Суми оборотів відображені в Головній книзі

Місяці	Разом по кредиту субрахунка 372 згідно з документами	Вартість за планово-обліковими цінами придбаних матеріальних цінностей	Дата складання записів	Дата відображення сум оборотів у Головній книзі	Підписи	
					виконавця	головного бухгалтера
	за місяць	за місяць				
Січень						
Лютий						
Березень						
Квітень						
Травень						
Червень						
Липень						
Серпень						
Вересень						
Жовтень						
Листопад						
Грудень						

Узагальнену кореспонденцію рахунків по відображенню розрахунків з підзвітними особами наведено в табл. 3.6.

3.6. Кореспонденція рахунків з відображення розрахунків з підзвітними особами

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Видача підзвітних сум готівкою	372	301
2	Перерахування авансу підзвітним особам, які перебувають у відрядженні за межами підприємства тривалий час і не мають можливості перебувати за авансом	372	311
3	Надходження виручки від реалізації продукції на ринку	372	701
4	Видача у підзвіт чекових книжок	372	377
5	Видача підзвітним особам із каси грошових документів (марки та ін.)	372	331
6	Придбання підзвітними особами матеріальних цінностей, молодняка тварин та ін.: ➤ без ПДВ ➤ на суму податку на додану вартість	20, 21, 22 641	372 372
7	Придбання підзвітними особами основних засобів, які не потребують монтажу: ➤ без ПДВ ➤ на суму податку на додану вартість	152 641	372 372
8	Використання коштів підзвітними особами на виробничі і господарські потреби в межах встановлених норм	23, 91, 92	372
9	Повернення невикористаних підзвітних сум: ➤ в касу ➤ на поточний рахунок в національній валюті ➤ на поточний рахунок в іноземній валюті	301 311 312	372 372 372
10	Утримання підзвітних сум з оплати праці працівників	661	372
11	Здача виручки за реалізовану продукцію на ринку, а також виручки їдальні та буфетів	301	372
12	Надходження виручки за продукцію, реалізовану на ринку	311	372
13	Списання вартості відпущених блюд та виробів їдальні по талонах та витрат по невикористаних чеках	377	372
14	Оплата підзвітними особами придбаних різних грошових документів (марки, путівки)	331	372
15	Оплата підзвітними особами підприємствам і організаціям за різні послуги розрахунковими чеками	377	372
16	Списання безнадійної заборгованості підзвітних осіб	949	372

3.6. Облік розрахунків за нарахованими доходами

Облік розрахунків за нарахованими доходами здійснюється на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами». На цьому субрахунку відображується облік нарахованих дивідендів, відсотків, роялті тощо, які підлягають отриманню.

Дивіденди — це частина чистого прибутку, розподіленого між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства. Іншими словами на субрахунку 373 відображується дебіторська заборгованість у вигляді дивідендів як результат придбання підприємством акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі у спільних підприємствах.

Проценти (відсотки) — це плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству. Тобто на субрахунку 373 буде відображатися дебіторська заборгованість у вигляді відсотків за авансами грошових коштів та позик, наданих іншим сторонам (інші, ніж аванси і позики, здійснені фінансовою установою).

Роялті — платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів, тощо).

Як класифікуються підприємства за нарахованими дивідендами?

Підприємства, що отримують дивіденди від об'єкта інвестування, можна розділити на дві групи:

► *перша група* — підприємства, що володіють акціями (частками в статутному капіталі) асоційованих, дочірніх або спільних підприємств;

► *друга група* — підприємства, що володіють акціями (частками в статутному капіталі) підприємств, які не можливо віднести до асоційованих, дочірніх або спільних. Акції або частки в статутному капіталі інших підприємств є активами, які утримуються підприємством-інвестором з метою збільшення прибутку. Збільшення вартості капіталу або інших вигод для інвестора (в тому числі за рахунок дивідендів).

Сума нарахованих дивідендів, що належать підприємствам першої групи, зменшують балансову вартість акцій асоційованих, дочірніх або спільних підприємств.

Для узагальнення інформації про одержані дивіденди від підприємств другої групи, які не є асоційованими, дочірніми або

спільними підприємствами призначено субрахунок 731 «Дивіденди одержані».

Підприємство (інвестор) може отримувати дивіденди в різних формах — в формі грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів — тобто у вигляді будь-якого активу.

Як відображується на рахунках бухгалтерського обліку нарахування та сплата дивідендів?

Дивіденди виплачуються один раз в рік за результатами року. У разі прийняття рішення щодо виплати дивідендів емітента корпоративних прав, на які нараховуються дивіденди, проводить зазначені виплати інвестору пропорційно частці його в статутному капіталі підприємства-емітента корпоративних прав незалежно від того, чи була діяльність такого підприємства-емітента прибутковою протягом звітного періоду за наявності інших власних джерел для виплати дивідендів.

Підприємство-емітент, яке виплачує дивіденди акціонерам (власникам), нараховує авансові внески податку на прибуток за ставкою 25 % суми дивідендів. Зазначений податок вноситься до бюджету до/або водночас з виплатою дивідендів.

Податок на дивіденди не застосовується у разі виплати дивідендів у вигляді акцій, емітованих підприємством, яке нараховує дивіденди, за умови, що така виплата ніяким чином не змінює пропорцій участі всіх акціонерів (власників) у статутному капіталі підприємства-емітента.

Розглянемо декілька прикладів з обліку одержаних дивідендів інвестором, які належить до першої групи підприємств.

Приклад 1. В червні 2002 р. підприємство «А» придбало у підприємства «Б» 300 привілейованих акцій номінальною вартістю 200 грн за акцію — всього на суму 60 000 грн (6 % статутного капіталу підприємства «Б»). Дивіденди 20 грн за акцію. В січні 2003 р. підприємство «А» додатково придбало на вторинному ринку цінних паперів 2000 простих акцій підприємства «Б» номінальною вартістю 100 грн кожна. Придбаний пакет акцій становить 20 % статутного капіталу підприємства «Б». Разом з цим підприємство «А» одержало суттєвий вплив на підприємство «Б». За результатами 2002 р. підприємство «Б» одержало прибуток в розмірі 200 000 грн і оголосило про виплату дивідендів за привілейованими і простими акціями. Дивіденди за простими акціями становили 80 000 грн. Бухгалтерський облік наведених операцій за 2003 р. показано в табл. 3.7.

3.7. Облік розрахунків за нарахованими дивідендами на підприємстві «А» в 2003 р.

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Придбані підприємством «А» прості акції підприємства «Б»	141	311	200 000,00
2	Здійснено переведення фінансової інвестиції (в привілейовані акції) з категорії звичайних інвестицій в категорію інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі	141	143	60 000,00
3	Збільшена балансова вартість фінансової інвестиції на частину прибутку, який отримано підприємством «Б». Ця сума розраховується з урахуванням частки підприємства «А» в статутному капіталі підприємства «Б» (200 000 • 26 %)	141	721	52 000,00
4	Відображені дивіденди, що належать підприємству «А» а) сума дивідендів, що виплачується за простими акціями 11200 (80 000 грн • 20 %) – (80 000 грн • 30 %)			16 000,00
	б) сума дивідендів, що виплачується за привілейованими акціями (з утримання податку на акції) (20 грн • 300) = 6000			6000,00
	Разом	373	141	22 000,00
5	Списано на фінансовий результат дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	721	792	52 000,00
6	Надійшли дивіденди на поточний рахунок підприємства	311	373	22 000,00

Розглянемо приклад по відображенню дивідендів підприємствами другої групи.

Приклад 2. Підприємство «Нива» володіє пакетом акцій ВАТ «Злагода». Загальна номінальна вартість пакету акцій складає 100 000 грн. Розмір статутного капіталу ВАТ «Злагода» — 5 000 000 грн. Дивіденди одержані у вигляді грошових коштів та готової сільськогосподарської продукції. Дані про одержані дивіденди наведено у табл. 3.8.

3.8. Дані про одержані дивіденди підприємством «Нива»

Пор. №	Зміст господарської операції	Сума, грн		
		Без ПДВ	ПДВ	Разом
1	Грошові кошти, що зараховані на поточний рахунок	10 000	—	10 000,00
2	Готова сільськогосподарська продукція за справедливою вартістю	40 000	8000	48 000,00
	Разом	50 000	8000	58 000,00

Відображення операцій по нарахуванню і виплаті дивідендів на рахунках бухгалтерського обліку наведено в табл. 3.9.

3.9. Бухгалтерський облік нарахування та виплати дивідендів на підприємстві «Нива»

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Нараховані дивіденди	373	731	58 000,00
2	Зараховані дивіденди на поточний рахунок	311	373	10 000,00
3	Оприбуткована готова сільськогосподарська продукція	27	373	40 000,00
4	Відображено податковий кредит по ПДВ	641	373	8000,00

Як відображуються на рахунках бухгалтерського обліку нарахування та сплата відсотків і роялті?

Деякі сільськогосподарські підприємства для збільшення обсягів продажу готової сільськогосподарської продукції і тварин продають у кредит або розстрочку. Продаж продукції у кредит проводиться за цінами, чинними на день продажу. У разі зміни цін на передані у кредит товари перерахунок не робиться.

Цивільно-правові відносини, що виникають між продавцем і покупцем товару у кредит регламентуються статтею 240 Цивільного Кодексу України та Законами України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97 р. № 283/97-ВР (далі Закон про прибуток) і «Про податок на додану вартість» від 03.04.97 р. № 168/97-ВР (далі Закон про ПДВ). Законом про прибуток визначено, що при продажу товарів у кредит право власності на товари переходять від продавця до покупця:

- або в момент підписання договору;
- або в момент фізичного одержання товарів покупцем.

Термін оплати за товарним кредитом ніяк не впливає на перехід права власності.

Оподаткування операцій з торгівлі у кредит податком на додану вартість регламентується Законом про ПДВ. В Законі про прибуток дано таке визначення відсоткам — це дохід, що сплачується (нараховується) на користь кредитора у вигляді сплати за користування залученими на певний термін коштами або майном.

До терміна «відсотки» включаються:

- ▶ платежі за використанням коштів або товарів (робіт, послуг), одержаних у кредит;
- ▶ платежі за використання коштів, залучених на депозит;
- ▶ платежі за придбання товарів у розстрочку.

Відсотки визнаються у тому звітному періоді, до якого вони відносяться, виходячи з бази їх нарахування і строку користування відповідними активами. Для відображення доходів за одержаними відсотками доцільно використовувати рахунок 74 «Інші доходи» субрахунок 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

Заборгованість покупця за належними продавцеві товару відсотками можна відобразити по дебету субрахунка 373 «Розрахунки за нарахованими доходами». На цьому ж рахунку крім дивідендів та відсотків ведеться облік нарахування роялті, що належить до одержання. Розглянемо на умовному числовому прикладі операції з товарного кредиту.

Приклад 3. ВАТ «Слобожанське» уклало договір з Харківським м'ясокомбінатом на продаж свиней у кредит. Вартість свиней становить 20 000 грн, крім того ПДВ 4000 грн. Розрахунок за проданих свиней відбудеться через 3 місяці після продажу (передачі свиней м'ясокомбінату). За відстрочення платежу м'ясокомбінат щомісяця сплачує відсотки у сумі 1500 грн, крім того ПДВ — 300 грн. Загальна вартість проданих свиней у кредит становить:

1. Продажна вартість проданих свиней

$$20\ 000 + 4000 = 24\ 000 \text{ грн};$$

2. Сума відсотків за товарним кредитом

$$(1500 + 300) \cdot 3 = 5400 \text{ грн};$$

3. Разом

$$29\ 400 \text{ грн} (24\ 000 + 5400).$$

Облікова вартість реалізованих свиней у кредит становить 3000 грн.

Відобразимо наведені у прикладі операції на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 3.10).

3.10. Бухгалтерський облік операцій з продажу ВАТ «Слобожанське» свиней Харківському м'ясокомбінату

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Реалізовані у кредит свині Харківському м'ясокомбінату	361	701	24 000
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	701	641	4000
3	Списана облікова вартість реалізованих свиней	901	21	3000
4	Списано на фінансовий результат дохід від реалізації свиней	701	791	20 000
5	Списано на фінансовий результат собівартість реалізованих свиней	791	901	3000
6	Нараховані відсотки за кредитним договором за 1 місяць	373	732	1800
7	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ за нарахованими відсотками	746	641	300
8	Списано на фінансовий результат дохід від одержаних відсотків Бухгалтерський облік нарахованих відсотків за реалізованих в кредит свиней за 2,3 місяці аналогічно обліку за 1 місяць	746	793	1500
9	Одержано оплату за реалізованих свиней від Харківського м'ясокомбінату	311	361	24 000

3.7. Облік розрахунків за претензіями

В яких випадках можуть виникати розрахунки за претензіями?

У ході виконання договорів купівлі-продажу товарів (робіт, послуг) постачальниками сільськогосподарському підприємству або покупцями готової продукції у сільськогосподарського підприємства, а також іншими юридичними і фізичними особами за іншими договорами виникають ситуації, в яких сторони змушені вдаватися до примусового виконання умов договорів стороною, яка їх не виконала або виконала частково. Це може бути пов'язано із переплатою по рахунках постачальників через невірне застосування цін або арифметичні помилки, низьку якість матеріалів, що надійшли від постачальників, або їх нестачу в дорозі понад норм природних втрат, помилкові списання банком сум з клієнтів тощо.

На яких рахунках відображуються операції претензійного характеру?

Для обліку операцій претензійного порядку призначено рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами» субрахунок 374 «Розрахунки за претензіями», який застосовують за всіх видів діяльності. Суми пред'явлених претензій постачальникам або підрядникам обліковуються на цьому рахунку доти, поки вони не будуть погашені. При цьому слід дебетувати субрахунок 374 «Розрахунки за претензіями» і кредитувати рахунки 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

У міру погашення заборгованості субрахунок 374 «Розрахунки за претензіями» кредитується і дебетується відповідні рахунки грошових коштів 31 «Рахунки в банках» або 30 «Каса». На цьому самому рахунку обліковуються претензії до установ банків, по сумах помилково зарахованих або списаних на поточні рахунки сільськогосподарського підприємства.

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

Порядок обліку руху претензійних сум розглянемо на умовному числовому прикладі.

Приклад. ПСП «Десна» Сосницького району Чернігівської області відвантажена попередньо оплачена сортова картопля залізницею в кількості 60 т ПСП ім. Репіна Чугуївського району Харківської області. Після приймання її на станції «Чугуїв» встановлено нестачу картоплі в кількості 2 т. Претензії до залізниці покупець ПСП ім. Репіна не має — пломби на запорах вагону не порушені. Відповідно до договору нестача картоплі в межах норм природних втрат, що оплачується за рахунок покупця, становила 0,5 т. Нестача картоплі понад норм природних втрат в кількості 1,5 т визнана постачальником, за що повернені раніше одержані ним гроші від покупця.

Фактична собівартість виробництва 1 т картоплі становила в ПСП «Десна» 500 грн, договірна ціна за 1 т картоплі без ПДВ — 1000 грн.

Зазначені операції в бухгалтерському обліку будуть оформлені бухгалтерськими проводками, що наведені в таблиці 3.11.

3.11. Облік розрахунків за претензіями

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Кількість, т	Сума, грн
		дебет	кредит		
	ПСП ім. РЄПНА (покупець)				
1	Проведено попередню оплату рахунка ПСП «Десна»	631	311	60	72 000,00
2	Відображений податковий кредит з ПДВ	641	644		12 000,00
3	Списана нестача картоплі в межах природних втрат (з ПДВ)	947	631	0,5	600,00
4	Оприбуткована фактично одержана картопля:				
	► на суму вартості картоплі	208	631	58	58 000,00
	► на суму ПДВ	644	631	—	11 600,00
5	Списана нестача картоплі понад норм природних втрат з вини ПСП «Десна» (з ПДВ)	374	631	1,5	1800,00
6	Оплачена ПСП «Десна» претензійна сума по нестачі картоплі	311	374	—	1800,00
7	Відображена методом «сторно» сума податкового кредиту з ПДВ	641	644	—	300,00
	ПСП «Десна» (продавець)				
1	Надійшла на поточний рахунок попередня оплата рахунка за картоплю від ПСП ім. Репіна	311	361	60	72 000,00
2	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	643	641	—	12 000,00
3	Відображено продаж картоплі за договірною вартістю	361	701	60	72000,00
4	Відображені розрахунки по податковому зобов'язанню після відвантаження картоплі	701	643	—	12 000,00
5	Відвантажена продукція ПСП ім. Репіна за фактичною собівартістю	901	271	60	30 000,00
6	Відображена нестача картоплі з вини осіб, які завантажували її у вагон (з ПДВ)	947	361	—	1800,00
7	Перераховано з поточного рахунка на користь ПСП ім. Репіна відшкодування нестачі картоплі	361	311	—	1800,00
8	Відображено нестачу картоплі за фактичною собівартістю (методом «сторно»)	901	271	1,5	750,00
9	Відображено недостачу реалізованої картоплі за договірною ціною (методом «сторно»)	361	701	1,5	1800,00

На підставі яких первинних документів і в яких регістрах відображуються розрахунки за претензіями?

Підставою для записів операцій на субрахунок 374 «Розрахунки за претензіями» є: акти приймання вантажів, рішення господарських судів, письмова згода постачальників на задоволення претензій, а також виписки банків на суми, що надійшли в порядку задоволення претензій.

Синтетичний і аналітичний облік руху коштів на субрахунок 374 «Розрахунки за претензіями» ведуть по кредиту в Журналі-ордері № 8 с.-г., по дебету — у Відомості № 8.а с.-г. — по кожному дебітору.

Найбільш розповсюджену кореспонденцію рахунків з обліку розрахунків за претензіями наведено у табл. 3.12.

3.12. Господарські операції по обліку розрахунків за претензіями (субрахунок № 374 «Розрахунки за претензіями»)

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Пред'явлена претензія постачальникам за нестачу, пересортування і завищення вартості оприбуткованих товарно-матеріальних цінностей (матеріалів, палива, будівельних матеріалів, запасних частин, МШП) після їх оприбуткування	374	20, 21, 22
2	Пред'явлена претензія банку на суми, помилково списані з поточних рахунків підприємства в банках	374	311
3	Пред'явлена претензія постачальникам на суму завищення цін і тарифів (придбані цінності в господарстві ще не оприбутковані)	374	63
4	Пред'явлена претензія постачальникам за простой з їхньої провини	374	92
5	Пред'явлена претензія постачальникам за брак з їхньої провини	374	24
6	Пред'явлена претензія постачальникам на суму признаних штрафів, пені на користь підприємства	374	715
7	Надходження платежів по пред'явлених претензіях:		
	> в касу	301	374
	> на поточний рахунок в національній валюті	311	374
	> на поточний рахунок в іноземній валюті	312	374
8	Пред'явлена претензія банку на суми, помилково зараховані банком, які не належать даному підприємству	311	374
9	На суми претензій на користь різних організацій та осіб, признаних судом	949	374
10	На суми відновлених платежів за раніше пред'явленими претензіями	949	374

3.8. Облік розрахунків по відшкодуванню матеріального збитку

Який встановлено порядок визначення розміру збитків від розкрадання і нестач матеріальних цінностей?

Матеріальний збиток 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 сировини, матеріалів, продуктів тощо.

Виявлення випадків заподіяння збитку на підприємствах супроводжується проведенням інвентаризації майна в окремих місцях його зберігання, а також у ході інвентаризації грошових коштів і цінних паперів у касі підприємства. Крім розкрадання і нестач, збиток може бути заподіяний шляхом знищення майна вогнем, водою та ін.

Після встановлення інвентаризацією кількісного розходження між даними бухгалтерського обліку і даними по зняттю фактичного залишку товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та іншого майна необхідно визначити суму вартості цінностей, яких бракує, згідно з «Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей», затвердженим постановою Кабінету міністрів України від 22 січня 1996 р. № 116.

Цей порядок встановлює механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, крім дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей.

Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається за балансовою вартістю цих цінностей (з вирахуванням амортизаційних відрахувань), але не нижче 50 відсотків від балансової вартості на момент встановлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, які щомісячно визначає Мінстат, відповідного розміру податку на додану вартість та розміру акцизного збору за формулою:

$$P_3 = ((B_B - A) \times I_{\text{інф}} + \text{ПДВ} + A_{30}) \times 2,$$

де P_3 — розмір збитків (у гривнях); B_B — балансова вартість на момент встановлення факту розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей (у гривнях); A — амортизаційні відрахування (у гривнях); $I_{\text{інф}}$ — загальний індекс інфляції

ції, який розраховується на підставі щомісячно визначеного Мін-статом індексів інфляції; ПДВ — розмір податку на додану вартість (в гривнях); A_{36} — розмір акцизного збору (у гривнях).

Вартість вузлів, деталей, напівфабрикатів та іншої продукції, що виготовляється підприємствами для внутрішньовиробничих потреб, а також вартість продукції, виробництво якої не закінчено, визначається виходячи із собівартості її виробництва з нарахуванням середньої по підприємству норми прибутку на цю продукцію із застосуванням коефіцієнта 2.

Вартість спирту етилового питного, спирту етилового ректифікованого, спирту етилового сирцю, спирту, що використовується для виготовлення вин, шампанського, коньяків оброблених, спирту коньячного, соків спиртових, зброджено-спиртових та спиртових настоїв визначається виходячи з оптової ціни підприємства-виробника з урахуванням акцизного збору (за встановленими ставками) та податку на додану вартість. До визначеної таким чином ціни застосовується коефіцієнт 3.

Вартість плодово-ягідних соків визначається виходячи з оптових цін підприємства-виробника і ПДВ, із застосуванням коефіцієнта 2.

У разі розкрадання чи загибелі тварин сума збитків визначається за закупівельними цінами, які склалися на момент збитків із застосуванням коефіцієнта 1,5.

Який установлено порядок обліку розрахунків по відшкодуванню підприємству завданих збитків?

Для обліку розрахунків з працівниками сільськогосподарських підприємств по виявлених нестачах, розтратах і крадіжках грошей, товарно-матеріальних цінностей та майна передбачено в межах рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами» субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків».

Для обліку розрахунків з працівниками сільськогосподарських підприємств по виявлених нестачах, розтратах і крадіжках грошей, товарно-матеріальних цінностей та майна передбачено в межах рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами» субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків».

На цьому субрахунку операції відображуються лише у тому випадку, коли винуватця виявлено.

Якщо виявлено нестачу або псування, що сталося в результаті зловживань, винних у цьому слід притягати до судової відповідальності і скласти позов про стягнення вартості цінностей, яких не вистачає по встановлених згідно з діючим законодавством цінах. Товарно-матеріальні цінності, яких не вистачає, перш за все оцінюють за фактичною собівартістю і на визначену суму дебетують рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» і кредитують рахунки: 20 «Виробничі запаси», 21 «Тварини на вирощу-

ванні та відгодівлі», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари», 30 «Каса».

Потім вартість названих товарно-матеріальних цінностей, які оцінені за установленими згідно з чинним законодавством цінами, відображують по дебету субрахунка 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і кредиту рахунка 71 «Інший операційний дохід» субрахунок 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

З різниці між сумою, що підлягає відшкодуванню винними особами, і сумою списання нестачі запасів за їх балансовою вартістю віднімається податок на додану вартість, який відображується по дебету субрахунка 716 «Відшкодування раніше списаних активів» і кредиту субрахунка 641 «Розрахунки за податками».

При списанні нестач або псування основних засобів на суму зносу (амортизації), нарахованого за час експлуатації, дебетують рахунок 13 «Знос необоротних активів» субрахунок 131 «Знос основних засобів» і кредитують рахунок 10 «Основні засоби». Залишкова вартість списаних основних засобів відображується по дебету рахунка 97 «Інші витрати» субрахунка 976 «Списання необоротних активів» і кредиту рахунка 10 «Основні засоби». Сума, що підлягає відшкодуванню винними особами, відноситься на дебет субрахунка 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і кредит субрахунка 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

При відшкодуванні заподіяних підприємству втрат кредитується субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і дебетуються рахунки: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 20 «Виробничі запаси», 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 25 «Напівфабрикати», 28 «Товари» — на вартість оприбуткованих товарно-матеріальних цінностей; 30 «Каса» — на суму готівки, яка надійшла в касу, 31 «Рахунки в банках» — на суму грошових коштів, які надійшли на рахунки в банках для відшкодування заподіяних втрат; 66 «Розрахунки по оплаті праці» — на суму утримань із заробітної плати в погашення заборгованості завданих підприємству збитків.

Якщо борг в результаті неплатоспроможності не може бути погашений, то на суму боргу кредитується субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і дебетується субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності». Одночасно із

списанням цінностей, винні у нестачі яких виявилися неплатоспроможні, на витрати, балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 «Списані активи», субрахунок 071 «Списана дебіторська заборгованість».

Сума списаної дебіторської заборгованості обліковується на позабалансовому субрахунку 071 протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю їх стягнення у випадках зміни майнового становища боржника.

Дебіторська заборгованість остаточно списується з субрахунка 071 після надходження суми в порядку відшкодування з одночасними записами за дебетом рахунків 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках» та інших рахунків обліку активів і кредитом субрахунка 716 «Відшкодування раніше списаних активів» або у зв'язку з закінченням строку обліку такої заборгованості. Зменшення суми невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей на субрахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» відображуються після встановлення конкретних винуватців з одночасними записами за дебетом субрахунка 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і кредитом субрахунка 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Аналітичний облік за позабалансовим рахунком 07 «Списані активи» ведеться за боржниками та випадками встановлення нестач і втрат від псування цінностей.

Порядок відображення операцій, пов'язаних з урахуванням розрахунків з винними особами за відшкодуванням завданих збитків розглянемо на умовних числових прикладах, що наведені в табл. 3.13.

Приклад. В процесі інвентаризації виявлено нестачу молодняку свиней, облікова вартість яких становить 100 грн, а закупівельна відповідно 200 грн.

3.13. Облік нестач у сільськогосподарському підприємстві

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Виявлена нестача молодняку свиней, облікова вартість яких складає 100 грн	947	211	100,00
2	Віднесена нестача молодняку свиней за обліковими цінами на винних осіб	375	716	100,00
3	Відображення нарахування ПДВ за рахунок винних осіб в нанесенні підприємству матеріальних збитків на різницю між сумою стягнення і вартістю за обліковими цінами згідно з Порядком № 116 ($200 \cdot 20\% = 40$)	716	641	40,00

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
4	Віднесена на винних осіб різниця у вартості молодняка свиней між обліковими цінами й оцінкою, встановленою для обчислення збитку від нестачі згідно з розрахунком $((200 + 40) \cdot 1,5) - 100$	375	716	260,00
5	Погашена нестача винною особою і гроші внесені в касу підприємства $(100 + 260)$	301	375	360,00
6	Віднесено на розрахунок з бюджетом залишок коштів, стягнутих з винної особи, після відшкодування збитків, заподіяних підприємству $(360 - (100 + 40))$	716	642	220,00
7	Погашена заборгованість перед бюджетом за ПДВ	641	311	40,00
8	Погашена заборгованість перед бюджетом на суму залишку коштів, стягнутих з винної особи, після відшкодування збитків, заподіяних підприємству	642	311	220,00

3.9. Облік розрахунків з різними дебіторами

У господарсько-фінансовій діяльності підприємства значне місце займають розрахунки з працівниками підприємства по сплаті аліментів на утримання дітей за виконавчими листами, по розрахунках з батьками дітей, що перебувають на утриманні в дитячих установах. Здійснюються інші розрахунки, наприклад, оренда приміщень, автомобілів, землі, розрахунки з квартиронаймачами (якщо вони залишилися на балансі господарства) та за комунальні послуги.

Для обліку названих розрахунків планом рахунків передбачено субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» в розвиток якого сільськогосподарські підприємства можуть відкривати такі групи аналітичних рахунків:

1. «Розрахунки з організаціями і особами по виконавчих документах»;
2. «Розрахунки з квартиронаймачами»;
3. «Розрахунки з батьками дітей, що перебувають у дитячих закладах підприємства»;
4. «Розрахунки з громадянами за продукцію, тварин і птицю, що вирощуються по договорах»;
5. «Розрахунки з громадянами за прийняті від них продукцію, тварин і птицю для реалізації»;
6. «Розрахунки з іншими дебіторами».

Які господарські операції відображуються на субрахунку 377 з обліку розрахунків з організаціями і особами за виконавчими документами?

На субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» обліковуються розрахунки з іншими організаціями і особами за поданими до оплати виконавчими документами судів, наказів і розпоряджень господарського суду і т.п. Наприклад, на цьому субрахунку відображують розрахунки з утримання на підставі виконавчих документів сум аліментів. При їх утриманні дебетується рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці» і кредитується субрахунок 377, а при перерахуванні аліментів на адресу одержувача — дебетується рахунок 377 і кредитується рахунок 31 «Рахунки в банках».

Аналітичний облік розрахунків за виконавчими документами ведеться по кожному відповідачу, де приводяться довідкові дані: адреса, відмітка про прийняття виконавчого листа, рішення суду, строк платежу, а також утримані і перераховані суми на користь різних організацій і осіб.

Які господарські операції відображуються на субрахунку 377 з обліку розрахунків з квартиронаймачами?

Деякі сільськогосподарські підприємства мають у своєму розпорядженні житлові будинки і гуртожитки, якими користуються працівники певного господарства та інші особи. Квартиронаймачам надаються різні комунальні послуги з опалення квартир, водо-, газо- і електропостачання, каналізації.

За журнально-ордерною формою обліку для розрахунків з квартиронаймачами передбачена «Відомість аналітичного обліку розрахунків з мешканцями квартир та гуртожитків» (ф. № 8.б с.-г.). В ній кожному квартиронаймачу відводять один рядок, в якому на протязі року на вкладених листах записують нараховані суми, тобто дебетові обороти і сплачені або утримані суми з заробітної плати — кредитові обороти. При нарахуванні заборгованості з квартиронаймачів дебетується субрахунок 377 і кредитується субрахунок 719 «Інші доходи від операційної діяльності», а при погашенні заборгованості — дебетується рахунок 30 «Каса» або 66 «Розрахунки з оплати праці».

Які господарські операції відображуються на субрахунку 377 з обліку розрахунків з батьками дітей, що перебувають у дитячих закладах підприємства?

Якщо сільськогосподарське підприємство має дитячі заклади, в яких перебувають діти працівників господарства та інших осіб, то в межах 377 субрахунка відкриваються окремі аналітичні рахунки, на яких ведуться розрахунки

з батьками цих дітей. Для цих цілей відкривається окрема «Відомість аналітичного обліку розрахунків з батьками за утримання їх дітей в дитячих закладах» (№ 8.в с.-г.). У відповідних графах відомості приводяться вихідні дані для платіжної ставки за утримання дітей в дитячих дошкільних закладах, а також нарахування, сплата або утримання із заробітної плати працівників підприємства. Бухгалтерські записи по цьому субрахунку аналогічні записам по обліку розрахунків з квартиронаймачами.

Як організується облік розрахунків з громадянами за продукцію, тварин і птицю, що виробляється за договорами, а також прийнята для реалізації?

Сільськогосподарські підприємства можуть передавати поголів'я молодняку тварин і птицю на дорощування в індивідуальних господарствах, які знаходяться на території господарства. Згідно з договором для забезпечення виробництва таким громадянам надаються кредити, корми за договірними цінами та інші матеріальні засоби. Після завершення відгодівлі та дорощування тварини передаються господарству для подальшого їх використання або реалізації. Для обліку розрахунків з громадянами за продукцію, тварин і птицю відкриваються окремі аналітичні рахунки в межах субрахунка 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

При передачі громадянам молодняку тварин або птиці на вирощування, або наданні грошових авансів, кормів та інших матеріалів слід дебетувати рахунок 37 субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» і кредитувати рахунки 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 20 «Виробничі запаси» та інші. Облікова вартість молодняку тварин і птиці, що передані на дорощування відображується по дебету і кредиту рахунка 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі». На вартість одержаного від громадян приросту живої маси молодняку тварин та птиці по цінах, що обумовлені договором, дебетується рахунок 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі» і кредитується субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Різниця між вартістю приросту живої маси і сумою одержаного громадянами грошового авансу, вартість кормів і інших виробничих запасів відображується по дебету субрахунка 377 і кредиту рахунка 30 «Каса» або 31 «Рахунки в банках». Підприємства можуть за дорученням своїх працівників реалізувати надлишки сільськогосподарської продукції, тварин та птицю, що вирощені ними в підсобних господарствах. Для обліку розрахунків, пов'язаних з реалізацією продукції, тварин та птиці, рекоменду-

ється відкривати окремі аналітичні рахунки в межах субрахунка 377, де відображують їх вартість за цінами, погодженими із здавачами.

Прийняту худобу, птицю, та сільськогосподарську продукцію оприбутковують так: дебетуються рахунки 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі» та 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і кредитується рахунок 37 субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Під час оприбуткування прийнятої худоби та продукції в облікових регістрах слід зазначити прізвище, ім'я та по батькові громадянина, від якого прийняті тварини чи продукція.

В міру реалізації прийнятих продукції і худоби видачею грошей з каси підприємства за платіжною відомістю або окремими видатковими касовими ордерами.

Більш детальну кореспонденцію рахунків з відображення розрахунків з різними дебіторами і кредиторами наведено в табл. 3.14.

3.14. Господарські операції з обліку розрахунків з іншими дебіторами

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Видано з каси утримані із заробітної плати відповідача по виконавчих листах аліменти	377	301
2	Перерахована заборгованість за виконавчими документами	377	311
3	Нарахована плата за квартиру і комунальні послуги	377	719
4	Нарахована плата за утримання дітей в дитячих дошкільних установах	377	719
5	Утримана із заробітної плати працівників заборгованість по виконавчих листах, квартплаті і за комунальні послуги	661	377
6	Списана на збитки прострочена дебіторська заборгованість	944	377
7	Надходження готівки від батьків за утримання дітей в дошкільних установах	301	377
8	Надходження коштів від різних організацій в погашення дебіторської заборгованості	311	377
9	Надходження від різних організацій матеріальних цінностей, продукції, молодняка тварин	20, 21, 22, 26	377
10	Нарахований податок на додану вартість на цінності, придбані у різних організацій	41	377
11	Передано молодняк тварин на дорощування своїм працівникам	211	211

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
12	Прийнято молодняк тварин після дорощування	211	377
13	Реалізовано вирощену працівниками худобу на м'ясокомбінат	901	211
14	Нарахована заборгованість м'ясокомбінату за здану йому худобу	361	701
15	Нараховано податок на додану вартість на реалізованих м'ясокомбінату тварин	701	641
16	Надійшла виручка від м'ясокомбінату за здану худобу	311	361
17	Надійшли кошти в касу для виплати працівникам за реалізованих тварин	301	311
18	Виплачено суми працівникам за реалізованих тварин	377	301
19	Прийнято продукцію, молодняк тварин, вирощені працівниками для реалізації	21, 27	377
20	Виплачено суми працівникам за прийняті від них для реалізації продукцію, худобу	377	301, 311
21	Одержані підзвітними особами грошові документи (чеківі книжки) для розрахунків з іншими кредиторами	372	377

3.10. Облік резерву сумнівних боргів

Основні вимоги до визнання та оцінки резерву сумнівних боргів наведені в П(С)БО 10 «Дебітори».

Сумнівний борг – це дебіторська заборгованість, щодо якої існує імовірність її неповернення боржником.

Безнадійна дебіторська заборгованість — поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Чинне законодавство виділяє чотири основні причини виникнення безнадійної заборгованості: закінчення строку позовної давності, недостатність майна боржника для погашення боргу перед кредитором, дія форс-мажору, смерть або позбавлення волі фізичних осіб-боржників.

Для обліку резерву сумнівних боргів призначено контрактивний регулюючий рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів». Величина резерву сумнівних боргів визначається виходячи з платоспроможності окремих дебіторів або на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Класифікація дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги здійснюється групуванням дебіторської забо-

ргованості за строками її непогашення із встановлення коефіцієнта сумнівності для кожної групи.

Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за попередні звітні періоди. Коефіцієнт сумнівності, як правило, зростає із збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості. Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутків поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, послуги відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи.

Приклад. За останні п'ять років в ПП «Нива» сума непогашених боргів покупців становила 6880 грн, сума загальної заборгованості за п'ять років — 172 000 грн, сума дебіторської заборгованості покупців на дату складання балансу — 250 000 грн, то коефіцієнт сумнівності становитиме 4 % ($6880 : 172\,000 \times 100$), а резерв сумнівних боргів на звітний період — 10 000 грн, в т.ч. по приватному підприємству «Молоко» 4000 грн і приватному підприємству «Ласощі» — 6000 грн.

Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період відображується у звіті про фінансові результати у складі інших операційних витрат.

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

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

Списана безнадійна дебіторська заборгованість підзвітної особи відноситься безпосередньо на рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» субрахунок 944 «Сумнівні та безнадійні борги» з кредиту рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами» субрахунка 372 «Розрахунки з підзвітними особами». На ці суми резерв безнадійних боргів не створюється.

За звітний період фінансове становище покупця-дебітора може змінитися на краще. Тому в результаті зміни фінансового становища покупця відновлюється сума його заборгованості, що раніше визнана безнадійною і на цю суму дебетується рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» і кредитується рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів». При погашенні заборговано-

сті дебетується рахунок 31 «Рахунки в банках» і кредитується рахунок 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Отже, виключення безнадійної дебіторської заборгованості з активів здійснюється з одночасним зменшенням величини резерву сумнівних боргів.

Слід мати на увазі, що поточна дебіторська заборгованість, не пов'язана з реалізацією продукції, робіт, послуг, що визнана безнадійною, списується з балансу з відображенням втрат у складі інших операційних витрат на субрахунок 944.

Продовжимо приклад, наведений вище. В червні цього року минув строк позовної давності по дебіторській заборгованості ПП «Молоко», а ПП «Ласощі» погасила своє зобов'язання. В табл. 3.15 наведено порядок відображення створення і використання резерву сумнівних боргів на рахунках бухгалтерського обліку.

3.15. Облік резерву сумнівних боргів в ПП «Нива»

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Нарахований резерв за сумнівними боргами підприємств	944	38	10 000
2	Списано після закінчення звітного періоду заборгованість ПП «Молоко»	38	361	4000
3	Відображується погашення боргу ПП «Ласощі»	31	36	6000
4	Коригується сума нарахованого за боргом ПП «Ласощі» резерву	38	716	6000

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



Розділ 4

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ЗОБОВ'ЯЗАННЯМИ

4.1. Сутність розрахунків за зобов'язаннями

Для обліку розрахунків з кредиторами Планом рахунків передбачені такі рахунки: 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»; 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»; 64 «Розрахунки за податками й платежами»; 65 «Розрахунки за страхуванням»; 66 «Розрахунки з оплати праці»; 67 «Розрахунки з учасниками»; 68 «Розрахунки за іншими операціями».

На названих рахунках ведеться облік зобов'язань, під якими розуміють заборгованість підприємства, яка виникла в результаті минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Зобов'язання підрозділяються на поточні і довгострокові.

Поточні зобов'язання — зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Довгострокові зобов'язання — всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями.

До поточних зобов'язань належать:

- поточна частина довгострокових зобов'язань;
- заборгованість по розрахунках з бюджетом по податках та інших платежах;
- кредиторська заборгованість постачальникам і підрядникам за одержані від них товари, роботи, послуги;
- заборгованість по оплаті праці;
- заборгованість по страхуванню;
- авансові платежі покупців і замовників;
- нараховані до виплати дивіденди, відсотки.

Для визначення балансової вартості зобов'язань використовуються такі види оцінок:

- історична собівартість;
- поточна собівартість;
- вартість погашення (розрахунку, платежу).

Історична собівартість зобов'язань — сума грошових коштів або їх еквівалентів, які будуть, як очікується, оплачені з метою погашення боргу при звичайній діяльності підприємства.

Поточна собівартість зобов'язань — недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, що необхідно для погашення зобов'язань на поточний момент.

Вартість погашення зобов'язань — недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде оплачена для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності підприємства.

4.2. Облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями

Рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» призначено для узагальнення інформації про стан розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними зі складу довгострокових, при настанні строку погашення протягом 12 місяців з дати балансу.

Ця частина довгострокового боргу кваліфікується як короткострокова заборгованість, оскільки вона погашатиметься за рахунок поточних активів, наприклад заборгованість підприємства в сумі 60 000 грн підлягає погашенню частинами протягом 5 років. Сума, що підлягає сплаті у поточному році, становить 12 000 грн.

Рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» 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 рахунка 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» відображується та частина довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, за дебетом — погашення поточної заборгованості, її списання тощо.

На субрахунку 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті» ведеться облік частини довгострокових зобов'язань, заборгованість за якими виражена в національній валюті.

На субрахунку 612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті» ведеться облік частини довгострокових зобов'язань, заборгованість за якими виражена в іноземній валюті.

Відображення в обліку віднесення частини довгострокової заборгованості до складу короткострокової розглянемо на конкретному прикладі.

За договором фінансової оренди в ПСП «Слобожанське» виникла довгострокова кредиторська заборгованість тракторному заводу, що дорівнює вартості отриманого трактора, на суму 150 000 грн. Ця сума погашається частинами протягом дії договору фінансової оренди (10 років). Загальна сума довгострокового зобов'язання — 150 000 грн. У свою чергу, у звітному році повинна бути погашена 1/10 частина загального боргу (15 000 грн). Записи щодо віднесення частини довгострокової заборгованості до складу поточних зобов'язань відображені в табл. 4.1.

4.1. Відображення в обліку ПСП «Слобожанське» поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями

Пор. №	Найменування операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Віднесено частину довгострокової заборгованості з фінансової оренди до складу поточних зобов'язань звітного періоду	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями у національній валюті»	15 000
2	Перераховано з поточного рахунка тракторному заводу частина довгострокової заборгованості з фінансової оренди	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями у національній валюті»	311 «Поточні рахунки у національній валюті»	15 000

4.3. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками

Хто належить до постачальників і підрядників?

Постачальники (підрядники) — це підприємства, що відвантажують продукцію (виконують роботи, надають послуги) покупцям. По відношенню до постачальників підприємства-споживачі завжди виступають покупцями їхніх товарно-матеріальних цінностей, різних послуг,

включаючи отримання електроенергії, газу, води, автопослуг, послуг зв'язку, послуг з переробки матеріальних цінностей тощо.

Розрахункові взаємовідносини між постачальниками і покупцями виникають у процесі господарської діяльності підприємств, і цим відносинам, як правило, повинне передувати укладання договорів (контрактів) купівлі-продажу товарно-матеріальних цінностей, договорів підряду на виконання різних робіт, надання послуг тощо.

Договір (контракт) купівлі-продажу являє собою комерційний документ, згідно з яким оформлено торговельну угоду. У ньому міститься письмова угода сторін про поставку товарів — зобов'язання продавця передати певне майно у власність покупця та зобов'язання покупця прийняти це майно і сплатити за нього певну грошову суму.

Відповідно до Указу Президента від 04.10.94 р. № 567/94 «Про застосування Міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів» (зі змінами і доповненнями, внесеними Указом Президента України від 01.07.95 р. № 505/95) суб'єкти підприємницької діяльності України при укладанні договорів (контрактів) зобов'язані дотримувати правил ІНКОТЕРМС.

За договором підряду підрядник зобов'язується виконати (природно, не без ризику) певну роботу за завданням замовника з його або своїх матеріалів, а замовник зобов'язується прийняти й оплатити виконану роботу.

Замовник зобов'язаний оплатити виконану підрядником роботу після остаточної її здачі, якщо інше не передбачене законом чи договором (контрактом).

При прийманні роботи замовником можуть бути виявлені допущені відступи від договору або інші недоліки, про що негайно повинно бути заявлено підряднику.

Позови про виявлені недоліки в роботі, виконаній за договором підряду, можуть бути пред'явлені замовником у такі терміни:

- протягом трьох років — з приводу недоліків у будовах і спорудах, які не могли бути виявлені при звичайному прийманні роботи (приховані недоліки), якщо однією зі сторін є громадянин;
- протягом одного року з приводу прихованих недоліків в іншому майні;
- протягом шести місяців з приводу інших явних недоліків.

Який встановлено порядок приймання-здавання товарів?

Зобов'язання з постачання товарів вважається виконаним у момент фактичної передачі товарів покупцеві та переходу права власності на товари покупцеві.

Приймання товарів супроводиться перевіркою відповідності якості, кількості та комплектності товарів їх характеристик та технічним умовам, зазначеним у договорі.

Якщо продавець передає товари разом з товаросупровідними документами перевізнику (транспортній організації) для доставки товарів покупцеві, то вважається, що товари поставлені покупцеві (якщо інше не передбачене умовами договору).

Приймання товарів від постачальників за якістю здійснюється згідно із Інструкцією «Про порядок приймання продукції виробничо-технічного призначення та товарів народного споживання за якістю», затвердженою постановою Держарбітражу при Раді Міністрів СРСР від 25.04.66 р. № П-7.

Приймання товарів за кількістю здійснюється згідно з Інструкцією «Про порядок приймання продукції виробничо-технічного призначення і товарів народного споживання за кількістю», затвердженою постановою Держарбітражу при Раді Міністрів СРСР від 15.06.65 р. № П-6. Зазначені інструкції діють і на сьогодні, їхні положення обов'язкові, якщо договорами (контрактами) не передбачені інші умови.

Порядок здавання-приймання товарів, що поставляються постачальниками-нерезидентами, передбачається договорами (контрактами), а саме:

- вид здавання-приймання;
- місце здавання-приймання товарів за кількістю і якістю;
- способи здавання-приймання товарів за якістю;
- порядок пред'явлення і розгляду претензій.

У момент приймання товарів можуть бути виявлені такі види розбіжностей:

- нестача у межах норм природної втрати в дорозі;
- нестача з вини постачальника;
- нестача з вини особи, яка супроводжує вантаж, тощо.

При виявленні в пункті прибуття товарів невідповідності кількості прийнятих товарів кількості, зазначеній у транспортних документах, складається акт за порядком, передбаченим Інструкцією № П-6 або умовами договору. На підставі акта покупець може у встановлені терміни пред'явити продавцеві претензію, а

якщо є підстава для покладення відповідальності на перевізника, то претензія пред'являється перевізнику. Покупець проводить оплату фактично отриманих товарів, а на суму нестачі понад норми природних втрат пред'являється претензія.

У разі виявлення якісних недоліків товарів покупець повинен скласти акт, який буде підставою для пред'явлення претензій продавцеві. До участі у прийманні товарів за кількістю і якістю та складання актів експертизи, на підставі яких покупець може пред'явити претензії продавцеві або перевізникові, можуть залучатися представники постачальника, експерти Торгово-промислової палати або її регіональних відділень, аварійні комісари страхових компаній або компетентні представники незацікавлених організацій (торгового відділу місцевих органів влади або інших організацій, які не входять до тієї ж системи, що і вантажоодержувач (покупець)), якщо це передбачене умовами договору.

Як документально оформити надходження вантажів (робіт, послуг)?

Надходження товарів від постачальників оформляється на підставі товарно-транспортних накладних (ТТН), рахунків-фактур, вантажних митних декларацій тощо. ТТН виписують при доставці товарів автомобільним транспортом. При доставці товарів залізничним транспортом виписують залізничну накладну, при прямуванні вантажу морським шляхом — коносамент.

Залежно від особливостей товарів і згідно з умовами договору до ТТН або рахунка-фактури можуть бути додані документи, що підтверджують кількість товарів та їхню якість (свідоцтва про якість, сертифікати, довідки про результати лабораторних аналізів тощо). Отримання товарів безпосередньо зі складу постачальника здійснюється за дорученням, виписаним покупцем своєму представнику. Імпорتنий товар додатково оформляється вантажною митною декларацією.

Приймання виконаних підрядником робіт і послуг оформляється, як правило, актами прийому робіт (послуг), у яких наводяться відомості про обсяг, якість і терміни виконаних робіт (послуг) та їхню вартість. Послуги автотранспорту оформляються товарно-транспортними накладними (замовленнями). Окремі роботи (послуги) можуть оформлятися іншими встановленими для них документами (квитанції, замовлення тощо). Належним чином оформлені документи підписуються стороною, яка передає, і стороною, яка приймає.

Який прийнято порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей?

Цей порядок встановлюється «Інструкцією про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей», затвердженій Наказом Міністерства фінансів України від 16 травня 1996 року.

Згідно з цією інструкцією матеріальні цінності, а також нематеріальні активи відпускаються покупцям тільки за довіреністю. Бланки довіреності є документами суворої звітності, що вимагає їх виготовлення з друкарською нумерацією відповідно до Правил виготовлення цінних паперів і документів суворого обліку, затверджених Мінфіном, Службою безпеки України від 15 листопада 1993 р. та Міністерством внутрішніх справ України від 24 листопада 1993 р. № 740.

Облік довіреностей ведеться в Журналі реєстрації довіреностей, форму якого наведено нижче.

ПСП «Маяк»

Типова форма М-3

ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ ДОВІРЕНОСТЕЙ
за 2003 р.

Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ 14063932

додаток № 2

№ довіреності	Дата видачі	Строк дії довіреності	Посада і прізвище особи, якій видано довіреність	Найменування постачальника	№ і дата контракту, наряду, рахунка, специфікації та іншого документа або повідомлення	Розписка особи, що одержала довіреність	Відмітка про використання довіреності (№ і дата документа)
1	2	3	4	5	6	7	8
678101	31.08.03	5.09.2003	зам. ген. дир. Нестеров М.Д.	ТОВ «Інвар»	№ 136 від 2.09.2003	підпис	

Довіреність на одержання цінностей видається тільки посадовим особам, що працюють на цьому підприємстві і підписується керівником та головним бухгалтером або їх заступниками, та особами, які на те уповноважені керівником підприємства.

Довіреність на одержання цінностей від постачальника за нарядом-рахунком, договором-замовленням, угодою або іншими документами, що їх замінює, видається довірентній особі під розписку в Журналі реєстрації довіреностей. Забороняється видавати довіреності, які повністю або частково не заповнені, не мають зразків підписів осіб, на ім'я яких вони виписані.

Строк дії довіреностей встановлюється залежно від можливості одержання та вивозу відповідних цінностей за нарядом, рахунком, накладною або іншим документом, що їх замінює, на підставі якого видана довіреність, однак не більше як на 10 днів.

Довіреність на одержання цінностей, доставка яких здійснюється централізовано кільцевими перевезеннями, допускається видавати на календарний місяць.

При позбавленні довірентної особи права на одержання цінностей за виданою йому довірентістю, строк дії якої ще не минув, довіреність у такої особи вилучається. Підприємство, що видало довіреність у цьому разі повинно негайно повідомити постачальника про анулювання відповідної довіреності. За відпуск цінностей за анульованими довіреностями відповідальність несе постачальник, а втрати від цього відшкодовуються в установленому порядку.

Зразок довіреності наведено на с. 231.

Особа, якій видана довіреність, зобов'язана не пізніше наступного дня після кожного випадку доставки на підприємство одержаних за довірентістю цінностей, незалежно від того, одержані цінності за довірентістю повністю або частково, подати працівнику підприємства, який здійснює виписування та реєстрацію довіреностей, документ про одержання нею цінностей та їх здачу на склад (комору) або матеріально відповідальній особі.

Невикористані довіреності повинні бути повернуті працівнику підприємства, який здійснює виписування і реєстрацію довіреностей, не пізніше наступного дня після закінчення строку дії довіреності.

Про використання довіреності або повернення невикористаної довіреності у Журналі реєстрації довіреностей робиться відмітка про номери документів (накладних, актів тощо) на одержані цінності або про дату повернення довіреності. Повернуті невикористані довіреності гасяться надписом «невикористана» і зберігаються протягом строку, встановленого для зберігання первинних документів.

Особам, які не відвідували про використання довіреності або не повернули невикористану довіреність, строк дії якої закінчився, нова довіреність не видається.

підприємство-одержувач і його адреса

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ _____

підприємство-платник і його адреса

ПСП «Маяк

рахунок 2600200380000 МФО 351083

АК АПБ Валки

(найменування банку)

Довіреність дійсна
до 5 вересня 2003 р.

Довіреність БАБ № 678101

серія

Дата видачі 31 серпня 2003 р.

Видано _____
зам. ген. директора Нестерову Миколі Даниловичу

(посада, прізвище, ім'я по батькові)

Документ, що засвідчує особу _____
паспорт

серія УІІ — ТР № 785072 від 20 серпня 1972 р.

Виданий _____
Клівським райвідділом міліції м. Донецька

На отримання від _____
ТОВ «Инвар»

(найменування організації постачальника)

цінностей за _____
рахунком № 136 від 2.09.2003 р.

(№ і дата наряду)

ПЕРЕЛІК ЦІННОСТЕЙ, ЯКІ НАЛЕЖИТЬ ОТРИМАТИ:

Пор. №	Найменування цінностей	Одиниця виміру	Кількість (прописом)
1	<i>Зерно озимої пшениці</i>	<i>кг</i>	<i>Три тисячі триста</i>

Підпис _____ *підпис* _____ засвідчую
(зразок підпису особи, що одержала довіреність)

Керівник підприємства

підпис

Головний бухгалтер

підпис

Місце печатки

Забороняється відпускати цінності у випадках:

- подавання довіреності, виданої з порушенням встановленого порядку заповнення або з незаповненими реквізитами;
- подавання довіреності, яка має виправлення і помарки, що не підтверджені підписами тих же осіб, які підписали довіреність;
- відсутності у довіреної особи вказаного у довіреності паспорта або іншого документа, що засвідчує довірену особу;
- закінчення строку дії довіреності;

д) одержання повідомлення підприємства-одержувача цінностей про анулювання довіреності.

Довіреність, незалежно від строку її дії, залишається у постачальника при першому відпуску цінностей. У разі відпуску цінностей частинами на кожний частковий відпуск складається накладна (акт приймання-здачі або інший аналогічний документ) з поміткою на ній номера довіреності та дати її видачі. В цих випадках один примірник накладної (або документа, що її заміняє) передається одержувачу цінностей, а другий — додається до залишеної у постачальника довіреності і використовується для спостереження і контролю за відпуском цінностей і використовується згідно з довіреністю, а також для проведення розрахунків з одержувачем.

Після закінчення відпуску цінностей служби, що здійснювали їх відпуск, здають довіреність разом з документами на відпуск останньої партії цінностей працівникам, на яких покладено обов'язки з ведення бухгалтерського обліку.

Бланки довіреностей, що зберігаються на підприємстві, відображуються на підставі платіжно-прибуткових документів за вартістю, що складається з витрат на їх виготовлення (придбання) та доставку, по дебету рахунка 20 «Виробничі запаси» субрахунок 209 «Інші матеріали». Одночасно на позабалансовий рахунок 08 зараховується вартість вказаних бланків, виходячи з ціни за 1 бланк не менше 0,1 мінімального розміру заробітної плати. В аналітичному обліку наводяться дані про місце зберігання, нумерацію, кількість і вартість таких бланків.

Передача бланків довіреностей із місця зберігання особі, яка призначена для виписування і реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей, проводиться за документами на відпуск цінностей (вимога, накладна тощо) із місць зберігання і відображується в аналітичному обліку оборотами на рахунок 20 субрахунок 209 та позабалансовому рахунку 08.

На підставі затвердженого керівником акта про списання бланків довіреностей (с. 233) із зазначенням їх нумерації і кількості, що складається не рідше одного разу на квартал, вартість використаних бланків списується з субрахунка 209 у кореспонденції з рахунками обліку витрат, пов'язаних з управлінням виробництвом, та одночасно позабалансового рахунка 08.

Відповідальність за дотримання постачальником встановленого порядку відпуску за довіреністю цінностей покладається на посадових осіб підприємства-постачальника, які мають право підписувати первинні документи на відпуск цінностей.

ПСП «Маяк»
(підприємство, організація)
Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ 14063932

Типова форма № М-2а
Затверджена наказом Міністерства
України 21.06.1996 р. № 193
Код за УКУД _____
Затверджую:
Керівник підприємства
підпис
30.09.2003
(дата)

АКТ
СПИСАННЯ БЛАНКІВ ДОВІРЕНОСТЕЙ
ПО ПСП «Маяк»
(найменування підприємства)

30 вересня 2003 р.
(дата)

с. Губщина, м. Валки
(місце складання)

Комісія у складі _____ голова — гол. бухгалтер Костюк І.П., члени комісії:
(посада, прізвище, ім'я, по батькові членів комісії)

зам генерального директора Нестеров М.Д., бухгалтер Свиридова М.К.
провела перевірку виданих бланків довіреностей за період з 1 серпня по 30 вересня

Згідно з журналом реєстрації встановлено:

Пор. №	Усього видано			З них						
	серія	з номера по номер	кількість	використані (отримані цінності та подані звіти)			повернуті як невикористані			
				серія	з номера по номер	кількість	серія	з номера по номер	кількість	
1	БАБ	678101-		БАБ	678101					
		678200	100		678200	100				

Наявність повернутих довіреностей і документів про використання довіреностей перевірено.

Бланки довіреностей у кількості сто штук підлягають списанню з підзвіту за вартістю:

а) придбання (виготовлення) — Сорок дві грн 06 коп.

б) номінальною —

Підписи членів комісії

підписи

Підпис особи, що відповідає за реєстрацію довіреностей підпис

Відповідальність за своєчасне та повне оприбуткування одержаних за виданими довіреностями цінностей, покладається на посадових осіб, яким надано право підписувати довіреності, а

також на особу, яку призначено для виписування і реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей.

В таблиці 4.2 наведено приклад обліку довіреностей.

4.2. Облік бланків довіреностей

Пор. №	Зміст господарської операції	Кількість бланків довіреностей	Вартість 1 бланка, грн	Вартість бланків, грн	Кореспондуючі рахунки	
					дебет	кредит
1	На підставі платіжно-прибуткових документів оприбутковуються бланки довіреностей	100	0,1	10	209	301, 311, 372
2	Оприбутковуються бланки довіреностей на забалансовий рахунок	100	0,1	10	08	—
3	Передані бланки довіреностей із місця зберігання особі, яка виписує і реєструє видані, повернуті і використані довіреності	100	0,1	10	209	209
4	На підставі затвердженого керівником підприємства акта на списання бланків довіреностей списується вартість використаних бланків на витрати виробництва	100	0,1	10	92	209
5	Списуються бланки довіреностей з забалансового рахунка	100	0,1	10	—	08

Як необхідно організувати синтетичний і аналітичний облік розрахунків з постачальниками та підрядниками?

Для узагальнення інформації про розрахунки з постачальниками і підрядниками передбачено пасивний рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

має такі субрахунки:

631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;

632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»;

633 «Розрахунки з учасниками ПФГ».

Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками ведеться в Журналі-ордері № 6 с.-г. та відомості аналітичного обліку, Реєстрі операцій по розрахунках з постачальниками та під-

рядниками № 6.1 с.-г. Заповнені зразки названих реєстрів наведені на с. 236 – 237.

Облік розрахунків в реєстрах журнально-ордерної форми здійснюють незалежно від величини суми рахунка-фактури і форми розрахунків.

Матеріальні цінності оплачені, але не одержані на склад до кінця місяця, сільськогосподарські підприємства оприбутковують по мірі надходження, відмічаючи їх вартість по кредиту рахунка 63 в кореспонденції з дебетом рахунків з обліку цих цінностей.

Якщо при прийманні виявлена нестача товарно-матеріальних цінностей, то поряд з купівельною вартістю цінностей, що надійшли, окремо показують суму виявленої нестачі. В такому ж порядку фіксують суми претензій щодо сортності, комплектності, невідповідності цін і т. ін., які виявлені при прийманні або при перевірці товарно-транспортних накладних і розрахункових документів.

Якщо частина оплаченого вантажу перебуває в дорозі або не перевезена до кінця звітнього місяця зі складу постачальника, то в розділі «Відмітка про оплату» записують суму, що відноситься до цієї частини оплаченого вантажу без відображення її по кредиту рахунка 63; цю суму обліковують як дебіторську заборгованість.

Суми по розрахункових документах за цінності, що перебувають на кінець місяця в дорозі або не вивезені зі складу постачальника, переносяться в наступному місяці в графу «Залишок на початок місяця», а в графі «Б» «Найменування постачальника (підрядника)» зазначають найменування постачальника, від якого не надійшов вантаж.

В міру фактичного надходження матеріальних цінностей у Журналі-ордері № 6 с.-г. та відомості аналітичного обліку в графі «В» записують номер складу або прибуткового документа і роблять відповідну відмітку про оприбуткування (по дебету рахунків з обліку матеріальних цінностей та кредиту рахунка 63).

При значній кількості розрахункових операцій дані попередньо накопичують в Реєстрі № 6.1 с.-г. операцій по розрахунках з постачальниками (підрядниками), який відкривається на кожного постачальника, підрядника.

Записи по кредиту рахунка 63 сум, що належать за товарно-матеріальні цінності, роботи та послуги виконують на підставі наданих постачальниками (підрядниками) і прийнятих до оплати розрахункових документів, а по невідфактурованих поставках —

Журнал-ордер № 6 с.-г. та відомість аналітичного обліку
по рахунку 63 «Розрахунки з поставачальниками та підрядниками»
за вересень 2003 р.

№ запису	Найменування поставачальника (підрядника)	Реєстраційний № документа, № платіжного документа	№ і дата прибуткового документа	Залишок на початок місяця (кварталу, року)		З кредиту рахунка 63 в дебет рахунків: 15,20,21,22,23,24,28,30,31,64,92,93,94,99				
				дебет	кредит	203	27	64	і т.д.	Разом по кредиту рахунка 63
А	Б	Б	Г	1	2	4	5	6	...	24
1	Фермерське господарство «Аліна»	3	5.09.03	999,00		832,50		166,50		999,00
2	ВАТ АТП-16341	191	12.09.03				1078,83	215,77		1294,60
3	ТОВ «Инвар»	136	30.09.03			907,50		181,50		1089,00
4	Р а з о м:			999,00		1740,00	1078,83	563,77		3382,60

згідно із супровідними вантажними документами та приймальними актами. Надходження матеріальних цінностей повинно бути підтверджено відповідними прибутковими документами, підписаними матеріально-відповідальними особами, або їх відмітками чи (надписами чи штампом) на документах поставачальника.

Щомісяця обороти із реєстрів переносяться в Журнал-ордер № 6 с.-г. та відомість аналітичного обліку по рахунку 63, де на кожну організацію відведено окремий рядок.

Записи в Журналі-ордері № 6 с.-г. та відомості аналітичного обліку і реєстрі за виконані підрядником роботи і надані послуги проводять на підставі розрахункових документів у міру їх приймання. Заборговані підрядником суми показують у кореспон-

Продовження журналу-ордера № 6 с.-г.

Відмітки про оплату і списання по рахунках обліку грошових коштів						Залишки на кінець місяця (кварталу, року)	
дата	з поточного рахунка		З інших рахунків		Разом по дебету рахунка 63	дебет	кредит
			кореспондуючі рахунки	сума			
25	26	27	28	29	30	31	32
							1294,60
7.09.99	1089,00				1089,00		
	1089,00				1089,00		1294,60

денції з дебетом рахунків, на яких повинні бути віднесені відповідні витрати. Суми записів, що виникли після акцепту розрахункових документів, записують в окремих графах в кореспонденції з дебетом рахунків, на яких відображують ці розрахунки, а оплату з каси і різного роду списання відображують в графах 19 і 20 «З інших рахунків» із зазначенням кореспондуючого рахунка і суми.

Кредитові обороти з журналу-ордера № 6 с.-г. переносять у Головну книгу.

Послідовність записів розрахунків з постачальниками та підрядниками показано на рис. 4.1.

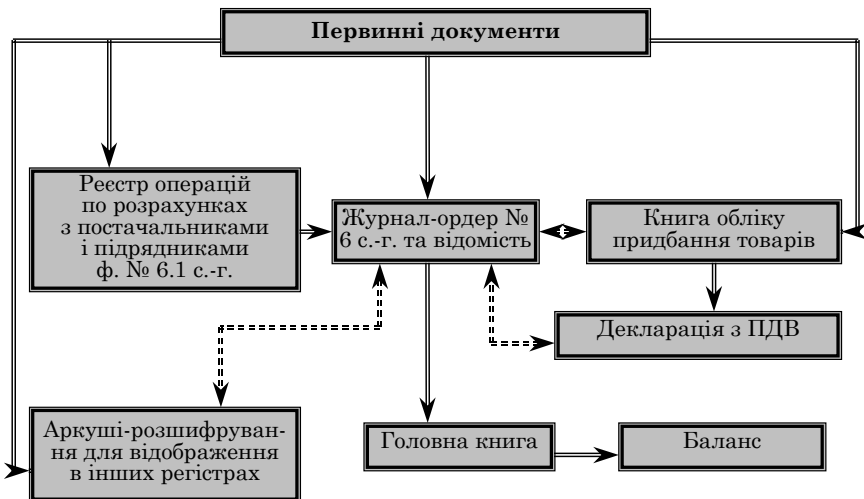


Рис. 4.1. Схема запису в реєстрах з обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками

З якими рахунками кореспондує рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» при проведенні розрахункових операцій?

Бухгалтерський облік розрахунків з постачальниками та підрядниками ведеться на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». На зазначеному рахунку відображуються розрахунки з підприємствами, організаціями та особами за отримані товарно-матеріальні цінності, прийнятті (виконані) роботи та надані послуги, включаючи надання електроенергії, газу, пари, води тощо, а також послуги з доставки або переробки матеріальних цінностей, розрахункові документи, на які надійшли, і з невідфактурованих поставок.

На рахунку 63 підприємства й організації обліковують розрахунки з підприємствами транспорту і зв'язку за отримані послуги з перевезень, у тім числі розрахунки по недоборах і переборах тарифу (фрахту), а також розрахунки за всі види послуг зв'язку.

Усі операції, пов'язані з розрахунками за придбані товарно-матеріальні цінності, прийнятті роботи або спожиті послуги, знаходять відображення на рахунку 63 незалежно від того, одночасно чи заздалегідь проводилася оплата пред'явленого рахунка.

По дебету рахунку 63 відображуються суми оплати рахунків і заліків по заздалегідь виданих у встановленому порядку аван-

сах. Відфактуровані та оплачені товарно-матеріальні цінності, що знаходяться в дорозі або не вивезені зі складів постачальників, враховують як дебіторську заборгованість.

По кредиту рахунка 63 відображується вартість товарно-матеріальних цінностей, що фактично надійшли, прийнятих робіт, спожитих послуг у кореспонденції з дебетом рахунків обліку цих цінностей або відповідних затрат.

У 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 цінам, обумовленим договором (або у зв'язку з допущенням арифметичних помилок), відображуються по кредиту рахунка 63 і дебету субрахунка 374 «Розрахунки за претензіями».

Аналітичний облік розрахунків з постачальниками і підрядниками ведуть по кожному окремо поданому рахунку, а розрахунки в порядку планових платежів — по кожному постачальнику і підряднику. Облік повинен забезпечити можливість отримання необхідних даних по постачальниках, по розрахункових документах, термін оплати яких (визначений умовами договору) не настав, по не оплачених у термін розрахункових документах, невідфактурованих поставках.

Дебетове сальдо аналітичного обліку розрахунків за товари (роботи, послуги) наводиться в активі «Балансу підприємства» (ф. № 1), кредитове сальдо — у пасиві «Балансу підприємства» (ф. № 1), тобто заборгованість в розрахунках наводиться розгорнуто.

Розрахунки з постачальниками і підрядниками у податковому обліку відображуються у складі валових витрат за подією, яка відбулася першою: або оплата авансу (передоплата) за товари (роботи, послуги), або отримання товарів (робіт, послуг).

Розрахунки з постачальниками і підрядниками можуть здійснюватися покупцями (замовниками) шляхом заліку взаємної заборгованості у випадку, коли покупець (замовник), у свою чергу, виступає постачальником (підрядником) товарів (робіт, послуг) своєму постачальнику (підряднику). Стаття 217 Цивільного кодексу передбачає момент припинення зобов'язань у разі заліку зустрічної однорідної вимоги, за якою термін виконання настав, або не вказаний, або не визначений моментом затребування. Для здійснення заліку необхідно, щоб вимоги були зустрічними, тобто такими, які впливають з різних двох зобов'язань між двома особами з тим, щоб той, хто є боржником одного, був

кредитором іншого. Наявність перелічених умов дає право будь-якій зі сторін провести залік у сумарному вираженні, заявивши про це іншій стороні.

Платежі одного клієнта за рахунок коштів іншого клієнта чинним законодавством не допускаються.

Новим планом рахунків ведення операцій по розрахунках з постачальниками та підрядниками передбачено на рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», кореспонденцію рахунків за яким наведено в табл. 4.3.

4.3. Господарські операції з обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками (рахунок № 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»)

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Оплачено рахунки постачальників та підрядників:		
	▶ готівкою з каси;	631	301
	▶ з поточного рахунка в національній валюті;	631	311
	▶ акредитивами та чеками з розрахункових чекових книжок;	631	313
	▶ видані векселі;	631	621
	▶ підзвітними особами;	631	372
	▶ за рахунок кредитів банку (короткострокового, середньострокового, довгострокового)	631	50, 60
2	Залік сум в зменшення заборгованості перед постачальником по попередньо виданих авансах	631	371
3	Списано кредиторську заборгованість, по якій минув строк позовної давності	631	717
4	Оприбутковано товарно-матеріальні цінності, які надійшли: матеріали, паливо, будівельні матеріали, запасні частини, молодняк тварин, МШП	20, 21,	
	▶ без ПДВ	22	631
	▶ на суму податку на додану вартість;	641	631
5	Акцептовано рахунки транспортної організації за доставку придбаних товарно-матеріальних цінностей:		
	▶ без ПДВ;	20, 21,	631
	▶ на суму податку на додану вартість	22 641	631
6	Акцептовано рахунки за послуги та роботи:		
	▶ без ПДВ		
	за ремонт основних засобів (поточний та капітальний);	23	631
	▶ споживання на виробничі витрати води, газу, електроенергії, тепла;	23	631
	▶ споживання на адміністративні витрати води, газу, електроенергії;	92	631
▶ на суму податку на додану вартість	641	631	

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
7	Придбано тварин для формування основного стада:		
	<ul style="list-style-type: none"> ➤ без ПДВ; 155 631 ➤ на суму податку на додану вартість 641 631 	155	631
8	Придбано основні засоби:		
	<ul style="list-style-type: none"> ➤ без ПДВ; 152 631 ➤ на суму податку на додану вартість 641 631 	152	631
9	Пред'явлена претензія постачальникам по відшкодуванню збитків	374	631
10	Повернення сум постачальниками і підрядниками	311	631
11	Прийняті до оплати рахунки підрядників за послуги, пов'язані з ліквідацією стихійного лиха	991	631

4.4. Облік розрахунків за податками й платежами

Податкова система України почала створюватися одночасно з розбудовою держави. В основу її створення було покладено загальні принципи побудови системи оподаткування, які відпрацьовані в багатьох країнах світу протягом століть, а саме:

- обов'язковість податків;
- економічна ефективність;
- соціальна справедливість;
- поєднання інтересів держави, регіонів, підприємств і громадян, що закріплені законодавчо.

Що слід розуміти під поняттям податків і зборів у системі оподаткування?

Під податком і збором (обов'язковим платежем) до бюджетів та до державних цільових фондів слід розуміти обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками у порядку і на умовах, що визначаються законами України про оподаткування.

Державні цільові фонди — це фонди, які створені відповідно до законів України і формуються за рахунок визначених законами України податків і зборів (обов'язкових платежів) юридичних осіб незалежно від форм власності та фізичних осіб.

Державні цільові фонди включаються до Державного бюджету України, крім Пенсійного фонду України та Фонду соціального страхування України. При цьому збір на обов'язкове соціальне страхування, визначений від об'єкта оподаткування для працюючих інвалідів, у повному обсязі зараховується до Фонду

України соціального захисту інвалідів. Відрахування та збори на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України зараховуються на окремі рахунки відповідних бюджетів та використовуються виключно на фінансування дорожнього господарства України у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку, становить систему оподаткування.

4.4.1. Фіксований сільськогосподарський податок

Сільськогосподарські товаровиробники сплачують фіксований сільськогосподарський податок з одиниці площі, який не змінюється протягом визначеного Законом України «Про фіксований сільськогосподарський податок» терміну.

Фіксований сільськогосподарський податок сплачується в рахунок таких податків і зборів (обов'язкових платежів):

- податку на прибуток підприємств;
- плати (податку) за землю;
- податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів;
- комунального податку;
- збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
- збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- збору на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України;
- збору до Державного інноваційного фонду;
- плати за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності;
- збору за спеціальне використання природних ресурсів (за користування водою для потреб сільського господарства).

Інші податки та збори (обов'язкові платежі), визначені Законом України «Про систему оподаткування» сплачуються сільськогосподарськими товаровиробниками в порядку і розмірах, визначених законодавчими актами України.

Платниками фіксованого сільськогосподарського податку є сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, передбачених законодавством України, селянські та інші господарства, які займаються виробництвом (виращуван-

ням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, в яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 50 відсотків від загальної суми валового доходу підприємства.

У разі, коли у звітному періоді валовий дохід від операцій з реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки становить менш як 50 відсотків від загального обсягу реалізації, підприємство сплачує податки у наступному звітному періоді на загальних підставах.

До платників фіксованого сільськогосподарського податку належать також власники земельних ділянок та землекористувачі, втім числі орендарі, які виробляють товарну сільськогосподарську продукцію, крім власників та землекористувачів земельних ділянок, переданих для ведення особистого підсобного господарства, будівництва та обслуговування жилого будинку, господарських будівель (присадибна ділянка), садівництва, дачного будівництва, а також наданих для городництва, сінокосіння та випасання худоби.

Що є об'єктом оподаткування та які застосовуються ставки фіксованого сільськогосподарського податку?

Об'єктом оподаткування є площі сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому у користування, втім числі на умовах оренди.

У випадку, коли у звітному періоді відбувається зміна площі сільськогосподарських угідь, у зв'язку з набуттям права землевласника або землекористувача відповідно землевласник чи землекористувач зобов'язаний здійснити уточнення сум податкових платежів на період до закінчення податкового року і протягом місяця надати розрахунки до органів державної податкової служби за місцем розташування земельної ділянки.

Ставка фіксованого сільськогосподарського податку з одного гектара сільськогосподарських угідь встановлюється у відсотках до їх грошової оцінки, проведеної за станом на 1.07.95 р. у таких розмірах:

- для ріллі, сіножатей та пасовищ — 0,5;
- для багаторічних насаджень — 0,3.

Грошова оцінка сільськогосподарських угідь у разі необхідності може уточнюватися згідно із законодавством.

Який встановлено порядок та строки сплати фіксованого сільськогосподарського податку?

Платники податку визначають суму фіксованого сільськогосподарського податку на поточний рік у порядку і розмірах, передбачених цим Законом, і подають розрахунок органу державної податкової служби за місцем знаходження платника податку до 1 лютого поточного року. Форму розрахунку наведено нижче.

ФОРМА РОЗРАХУНКУ

фіксованого сільськогосподарського податку
ПСП «Маяк» за 2003 рік

Ідентифікаційний код 00706705
 Місцезнаходження підприємства С.М.Т. Краснокутськ
 Основний поточний рахунок № 26007200046000 в АКБ «Злагода»
 (реквізити)
 Земельна ділянка надана на підставі рішення
 (назва документа)
 від «26» вересня 1994 р. № ХР 18-55-000210
 на право власності чи користування постійне
 (постійне, тимчасове)
 на термін _____
 Особовий рахунок відкрито за № _____ за термінами сплати:

Рілля (ставка 0,5 відсотка)		Сіножаті (ставка 0,5 відсотка)		Пасовища (ставка 0,5 відсотка)		Багаторічні насадження (ставка 0,3 відсотка)		Усього сума фіксованого податку, грн.		Сума податків і зборів, нарахованих у 1997 році, що входять до складу фіксованого податку, грн.		Співвідношення сум податку 1997 року і фіксованого податку (гр. 14: гр. 13)		Коефіцієнти до суми фіксованого податку (1, 1,5; 2)		Остаточна сума фіксованого податку, грн.		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
3905,3	4034,20	78 774,00	484,3	952,90	2307,00	361,3	936,40	1692,00	4,9	3691,50	54,00	82827,00						82 827,00

до 20.02.2003 р. 2761 грн (1/3 від 10 %
гр. 17);
до 20.03.2003 р. 2761 грн (1/3 від 10 %
гр. 17);
до 20.04.2003 р. 2761 грн (1/3 від 10 %
гр. 17);
до 20.08.2003 р. 13 804 грн (1/3 від
50 % гр. 17);
до 20.09.2003 р. 13 804 грн (1/3 від
50 % гр. 17);
до 20.10.2003 р. 13 804 грн (1/3 від
50 % гр. 17);

до 20.05.2003 р. 2761 грн (1/3 від 10 %
гр. 17);
до 20.06.2003 р. 2761 грн (1/3 від 10 %
гр. 17);
до 20.07.2003 р. 2761 грн (1/3 від 10 %
гр. 17);
до 20.11.2003 р. 8283 грн (1/3 від 30 %
гр. 17);
до 20.12.2003 р. 8283 грн (1/3 від 30 %
гр. 17);
до 20.01.2003 р. 8283 грн (1/3 від 30 %
гр. 17).

Керівник підприємства Губський Григорій Єлисейович підпис
(організації) (прізвище, ім'я, по батькові) (підпис)
Головний бухгалтер Ольховська Марія Михайлівна підпис
(організації) (прізвище, ім'я, по батькові) (підпис)
М.П. « » _____ 200_ року

Розрахунок перевірів:

Працівник органу державної податкової служби _____ підпис
(прізвище, ім'я, по батькові) (підпис)

Сплата податку проводиться щомісячно до 20 числа наступного місяця у розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку, у таких розмірах:

- у I кварталі — 10 відсотків;
- у II кварталі — 10 відсотків;
- у III кварталі — 50 відсотків;
- у IV кварталі — 30 відсотків.

На яких рахунках відображується нарахування та сплата фіксованого сільськогосподарського податку?

Згідно з п. 25 Положення про справляння та облік фіксованого сільськогосподарського податку (зі змінами і доповненнями), затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 23.04.99 р. № 658, суми нарахованого (внесеного) фіксованого сільськогосподарського податку (далі — ФСП) відносять до складу валових витрат платника ФСП і включають до собівартості витрат виробництва.

Нарахована (внесена) сума ФСП — один із видів загальноновиробничих витрат сільськогосподарського підприємства. Підтвердження цьому ми знаходимо у пп. «і» п. 2.21 Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.01 р. № 132 (з урахуванням змін внесених наказом від 25.11.02 р. № 362). У цьому ж підпункті зазначено: у кінці звіт-

ного року суму ФСП розподіляють між об'єктами обліку витрат продукції рослинництва пропорційно до площі угідь зайнятих відповідними культурами.

При нарахуванні і розподілі ФСП складаються бухгалтерські проводки:

1. На суму нарахованого ФСП дебетується окремий субрахунок рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» і кредитується рахунок 641 «Розрахунки за податками».

2. На суму ФСП, розподілену між об'єктами обліку витрат дебетується рахунок 23 «Виробництво» і кредитується рахунок 91 «Загальновиробничі витрати».

4.4.2. Податок на додану вартість

Перелік платників податку на додану вартість, об'єкти, базу та ставки оподаткування, перелік неоподатковуваних та звільнених від оподаткування операцій, поняття податкової накладної, порядок обліку, звітування та внесення податку до бюджету визначає Закон України «Про податок на додану вартість» зі змінами та доповненнями, які постійно вносяться після його прийняття Верховною Радою 3 квітня 1997 року № 168/97-ВР.

Законом передбачено також визначення окремих термінів, а саме:

► платник податку — особа, яка зобов'язана здійснювати утримання та внесення до бюджету податку, що сплачується покупцем, або особа, що ввозить товари на митну територію України;

► продаж товарів — будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, обміну, поставки та іншими цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за компенсацією незалежно від строків її надання, а також операцій з безоплатного надання товарів;

► податкове зобов'язання — загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді;

► податковий кредит — сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду;

► бюджетне відшкодування — сума, що підлягає поверненню платнику податку з бюджету у зв'язку з надмірною сплатою податку.

Хто є платником податку на додану вартість?

Платником податку є особа (в тім числі і сільськогосподарський товаровиробник), обсяг оподатковуваних операцій з продажу товарів (робіт, послуг) якої протягом будь-якого періоду з останніх дванадцяти календарних місяців перевищував 3600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Продані товари (роботи, послуги) оцінюються виходячи з їх договірної (контрактної) вартості.

Звільняються від оподаткування операції з надання в сільській місцевості сільськогосподарськими товаровиробниками послуг з ремонту шкіл, дошкільних закладів, закладів охорони здоров'я та надання матеріальної допомоги (в межах одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян на місяць на одну особу) продуктами харчування власного виробництва та послуг з обробки землі багатодітним сім'ям, ветеранам праці і війни, самотнім особам похилого віку.

Звільняються від оподаткування надання в сільськогосподарській місцевості сільськогосподарськими товаровиробниками в період проведення польових робіт послуг з харчування механізаторів і тваринників продуктами власного виробництва в польових їдальнях.

Який прийнято порядок обчислення і сплати податку?

Продаж товарів (робіт, послуг) здійснюється за договірними (контрактними) цінами з додатковим нарахуванням податку на додану вартість.

Платник податку зобов'язаний надати покупцю податкову накладну, що має містити зазначені окремими рядками:

- порядковий номер податкової накладної;
- дату виписування податкової накладної;
- назву юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість;
- податковий номер платника податку (продавця та покупця);
- місце розташування юридичної особи або місце податкової адреси фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість;
- опис (номенклатуру) товарів (робіт, послуг) та їх кількість (обсяг, об'єм);
- повну назву одержувача;
- ціну продажу без врахування податку;
- ставку податку та відповідну суму податку у цифровому значенні;

► загальну суму коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку.

У разі звільнення від оподаткування у податковій накладній робиться запис «Без ПДВ» з посиланням на відповідний підпункт пункту 5.1 чи пункт статті 5.

Податкова накладна складається у момент виникнення податкових зобов'язань продавця у двох примірниках. Оригінал податкової накладної видається покупцю, копія залишається у продавця товарів (робіт, послуг).

Податкова накладна є звітним податковим документом і одночасно розрахунковим документом.

Податкова накладна виписується на кожну повну або часткову поставку товарів (робіт, послуг). У разі, коли частка товару (робіт, послуг) не містить відокремленої вартості, перелік (номенклатура) частково поставлених товарів зазначається в додатку до податкової накладної у порядку, встановленому центральним податковим органом України, та враховується у визначенні загальних податкових зобов'язань.

Платники податку повинні зберігати податкові накладні протягом строку, передбаченого законодавством для зобов'язань зі сплати податків.

Право на нарахування податку та складання податкових накладних надається виключно особам, зареєстрованим як платники податку.

Податкова накладна видається в разі продажу товарів (робіт, послуг) покупцю на його вимогу. У будь-якому випадку видається товарний чек, інший розрахунковий або платіжний документ, що підтверджує передачу товарів (робіт, послуг) та/або прийняття платежу із зазначенням суми податку.

У разі порушення продавцем порядку виписування податкової накладної на вимогу покупця покупець має право звернутися до кінця поточного податкового періоду з відповідною заявою до податкового органу за своїм місцезнаходженням. До заяви додаються копії товарних чеків або інших розрахункових документів, що засвідчують придбання товарів (робіт, послуг). Своєчасно подана заява є підставою для включення до податкового кредиту суми податку на додану вартість, сплачену у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг).

Податкова накладна не виписується, якщо обсяг разового продажу товарів (робіт, послуг) не більший двадцяти гривень, у разі продажу транспортних квитків та при виписуванні готельних рахунків. При цьому підставою для збільшення суми податкового кредиту є товарний чек (інший розрахунковий або платіжний документ).

Оригінал (видається покупцю)
Копія (видається покупцю)

(Непотрібне виділити поміткою «Х»)

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказом ДПА України
від 30.05.97 року № 165
(у редакції наказу ДПА України
08.10.98 № 469)

ПОДАТКОВА НАКЛАДНА

Дата виписки податкової накладної 10.09.2003 Порядковий номер 265
Продавець _____ Покупець _____

Особа (платник податку) — продавець ХД Укртелеком
(назва; прізвище, ім'я, по-
батькові — для фізичної особи)

Особа (платник податку) — покупець ПСП «Маяк»
(назва; прізвище, ім'я, по-
батькові — для фізичної особи)

2 5 6 1 4 6 5 2 0 3 9 3

(Індивідуальний податковий номер продавця)

1 4 0 6 3 9 3 2 0 0 6 2

(Індивідуальний податковий номер покупця)

Місце знаходження
продавця М. Валки
Номер телефону 5-19-46

Місце знаходження
покупця с. Губщина
Номер телефону 5-26-34

Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (продавця) 30005814

Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (покупця) 27725492

Умова продажу _____

Договір №15 від 30.01.2003

(форма цивільно-правового договору)

Форма проведених розрахунків _____

взаєморозрахунки

(бартер, готівка, оплата з розрахункового рахунку, чек, тощо)

Розділ	Дата відвантаження (виконання, надання, оплати*) товарів (робіт, послуг)	Номенклатура поставки товарів (робіт, послуг) продавця	Одиниця виміру товару	Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна продажу одиниці продукції без урахування ПДВ	Обсяг продажу (база оподаткування) без урахування ПДВ, що підлягають оподаткуванню за ставками:				Загальна сума коштів, що підлягає оплаті
						20 %	0 % (реалізація на митній території України)	0% (експорт)	Звільнення від ПДВ (ст.5)	
I	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
		Оренда приміщення за III кв.				64,38				64,38
		Всього по розділу I				64,38				64,38
II		Товаротранспортні витрати								
III		Зворотна (заставна) тара	X	X	X	X	X	X	X	
IV		Надано надбавка (+) покупцю: знижка (-)								
V		Всього по розділах I + II + IV				64,38				64,38
VI		Податок на додану вартість				12,87				12,87
VII		Загальна сума з ПДВ				77,25				77,25

Суми ПДВ, нараховані (сплачені) в зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг), зазначених у цій накладній, визначені правильно, відповідають сумі податкових зобов'язань продавця і включені до книги обліку продажу

М.П.

підпис

(підпис і прізвище особи, яка склала податкову накладну)

* — Дата оплати ставиться у разі попередньої оплати поставки, на яку виписується податкова накладна; для бартерних операцій — дата оприбуткування товарів, попередньо одержаних в оплату поставки; дата попереднього одержання робіт, послуг в оплату поставки; до 01.01.2000 р. (а у відповідних випадках — до 01.01.2003 р.) — для підприємств, що здійснюють продаж вугілля та вугільних брикетів, електричної, теплової енергії, газу, послуг з водопостачання (каналізації).

Коли виникає дата податкових зобов'язань?

Датою виникнення податкових зобов'язань з продажу товарів (робіт, послуг) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

► або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, а у разі продажу товарів (робіт, послуг) за готівкові грошові кошти — дата їх оприбуткування в касі платника податку, а за відсутності такої — дата інкасації готівкових коштів у банківській установі, що обслуговує платника податку;

► або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) — дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку.

Датою виникнення податкових зобов'язань під час здійснення бартерних (товарообмінних) операцій є: дата відвантаження платником податку товарів, а для робіт (послуг) — дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку.

Коли виникають права платника податку на податковий кредит?

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

► або дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в

оплату товарів;

► або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів.

Для бартерних (товарообмінних) операцій датою виникнення права на податковий кредит є дата оприбуткування платником податку товарів.

Який прийнято порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету?

Суми податку, що підлягають сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, визначаються як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли в зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, та

сумою податкового кредиту звітного періоду.

Сплата податку проводиться не пізніше двадцятого числа місяця, що настає за звітним періодом.

У строки, передбачені для сплати податку, платник податку подає податковому органу за місцем свого знаходження податкову декларацію незалежно від того, виникло у цьому періоді податкове зобов'язання чи ні.

У разі, коли за результатами звітного періоду сума податково-го кредиту перевищує податкове зобов'язання, то така різниця підлягає відшкодуванню платнику податку з Державного бюджету України.

Відшкодування здійснюється шляхом перерахування відповідних грошових сум з бюджетного рахунка на рахунок платника податку, або шляхом видачі казначейського чека.

Як організувати податковий облік ПДВ?

Податковий облік ведеться відповідно до Закону про ПДВ.

Для податкового обліку ПДВ використовуються такі первинні документи і реєстри:

- податкова накладна (с. 249) — первинний документ, що виступає у відносинах між платниками податків. Податкова накладна є звітним податковим документом і одночасно розрахунковим документом;

- книга обліку продажу товарів;
- книга обліку придбаних товарів.

Книга обліку продажу та книга обліку придбання є реєстрами податкового обліку, в яких визначаються кінцеві результати за податковий (звітний) період.

Книги обліку продажу та придбання повинні бути прошнуровані та пронумеровані, зареєстровані в податковій адміністрації. Дата початку ведення книг та дата їх закінчення підтверджується підписом керівника і головного бухгалтера.

Облік придбаних товарів у осіб, які зареєстровані як платники податку ведеться виключно на підставі податкової накладної, а у осіб, які не зареєстровані як платники податку на додану вартість — на підставі товарного чека, іншого розрахункового або платіжного документа, що підтверджує передачу товарів та проведення розрахунків.

У книзі обліку продажу ведеться окремий облік операцій з продажу товарів, по яких виникають і не виникають податкові зобов'язання. Крім того окремо обліковуються операції, пов'язані з продажем товарів, які оподатковуються податком за ставками 20 % чи 0 %, звільнених від оподаткування.

Зразки заповнених книг продажу та придбання наведені на с. 252 – 255.

Затверджено наказом Державної податкової адміністрації України
від 30 травня 1997 року № 165

Книга обліку придбання товарів (робіт, послуг)
по ПСП «Маяк» м. Валки, с. Губицина
(назва підприємства, юридична особа)

Індивідуальний податковий номер 140639320062

Свідцтво про реєстрацію платника податку на додану вартість 27725492

Розпочато 10.09.2003

дата (заповнюється платником)

закінчено _____

дата (заповнюється платником)

зберігати _____

№ з/п	Податкова накладна (вантажна митна декларація, чек тощо) постачальник					Імпорт товарів, на які оформлено пода- тковий вексель		Роботи, отри- мані від нерезидента	
	дата отримання	номер	назва	індивідуальний податковий номер	Сума погашеного податкового векселя	вартість (без ПДВ)	сума ПДВ	вартість (без ПДВ)	сума ПДВ
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	10.09.03	265	ХД Укр-телеком	256146620393					

(на митній території України та імпортих)							
без права включення до податкового кредиту						товари, що не відносяться до складу валових витрат та не підлягають амортизації	
товари, що відносяться до складу валових витрат та підлягають амортизації			товари, що не відносяться до складу валових витрат та не підлягають амортизації				
на митній території України			імпорти				
з ПДВ для здійснення неоподатковуваних операцій, (п.3.2, ст.3, ст.5)	без ПДВ		ПДВ сплачено при митному оформленні	ПДВ сплачено векселем	звільнено від оподаткування (пп. 5.1, 5.3, ст.5)	на митній території України	імпортовані
	для здійснення оподатковуваних операцій	для здійснення неоподатковуваних операцій (п.3.2, ст.3, ст.5)					
18	19	20	21	22	23	24	25

Придбання товарів						
вартість (без ПДВ)	сума ПДВ	з правом включення до податкового кредиту				
		база оподаткування				ПДВ
		на території України	імпортовані з оплатою ПДВ при митному оформленні	вексель погашений у поперед ньому звітному періоді	коригування вартості (+ чи -)	За ставкою 20% до бази оподатку вання
11	12	13	14	15	16	17
64,38	12,87	64,38				12,87

Проведення розрахунків за придбані товари					
на митній території України		імпортовані (дані про оплату ПДВ)			
форма оплати (роз. рах., бартер, готівка, інше)	дата оплати	оформлення оплати векселем			
		дата оплати з роз. рах.	дата видачі векселя	дата погашення векселя	
				вказана у векселі	фактична
26	27	28	29	30	31
поточ. рах.	15.09.03				

Книга обліку продажу товарів (робіт, послуг)
 по ХД Укртелеком, м. Валки
 (назва підприємства, юридично особа)

Індивідуальний податковий номер 256146620393

Свідоцтво про реєстрацію платника податку на додану вартість 30005814

Розпочато 01.09.2003

дата (заповнюється платником)

закінчено _____

дата (заповнюється платником)

зберігати _____

№ п-п	Податкова накладна				Загальний обсяг продажу товарів, робіт, послуг включаючи ПДВ (7+15)
	номер накладної	дата виписки	покупець	індивідуальний податковий номер покупця	
1	2	3	4	5	6
41	265	10.09.03	ПСП «Маяк»	1406393200652	77,25

Обсяги продажу товарів , робіт, послуг, по яких виникає податкове зобов'язання				
загальні обсяги продажу [16 -I- I- 17 -I_ 18 -I- 19]	продаж на митній території України			
	платникам ПДВ		неплатникам ПДВ	
	база оподаткування	ПДВ за ставкою 20 проц	база оподаткування	ПДВ за ставкою 20 проц
15	16	17	18	19
77,25	64,38	12,87		

Обсяг продажу товарів (робіт, послуг) по яких не виникають податкові зобов'язання							на експорт, крім послуг, передбачених останнім абзацем підпункту 6.2.1, абзацом другим і третім підпункту 6.2.2 статті 6, за ставкою 0%
загальні обсяги продажу товарів, робіт, послуг (8+9+10+11 + 12+13+14)	Продаж на митній території України						
	особам, які є платниками податку			особам, не які є платник. податку			
	за ставкою 0 проц.	звільнених від оподаткування (ст. 5)	не є об'єктом оподаткування (п. 32 ст.3)	за ставкою 0 проц.	звільнених від оподаткування (ст. 5)	не є об'єктом оподаткування (п. 32 ст.3)	
7	8	9	10	11	12	13	14

Обсяг проведених коригувань				Проведення розрахунків з продажу товарів, робіт, послуг	
коригування з прод. товарів, робіт, послуг, що оподатковуються ставкою 20%		коригування з продажу тов., робіт, послуг, по яких подат. на додану вартість не нарах.			
база оподаткуван(+, -)	сума ПДВ (+,-)	база оподаткування		форма розрах. (бар., готівка, опл. з розрах. рахунка та інш)	дата проведення розрах.
		за ставкою 0 проц.	звільнені від оподаткування (ст. 5) (+,-)		
20	21	22	23	24	25
				<i>оплата з поточ. рах.</i>	<i>15.09.03</i>

Як організувати бухгалтерський облік ПДВ?

Відповідно до чинних нормативних документів і Плану рахунків бухгалтерського обліку, облік розрахунків з ПДВ ведеться на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами».

У сільськогосподарських підприємствах по кредиту рахунка 64 відображуються суми податкових зобов'язань, по дебету сума податкового кредиту. Сальдо показує або суму ПДВ, що підлягає сплаті, або суму ПДВ, що підлягає відшкодуванню з бюджету.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку розрахунків з ПДВ розглянемо на таких умовних числових прикладах.

Приклад 1. На поточний рахунок ВАТ «Промінь» надійшов від приватного підприємства «Надія» аванс за майбутні поставки племінних теличок на суму 10 000 грн (з урахуванням ПДВ 2000 грн), всього 12 000 грн. Фактична собівартість теличок 6000 грн. Зазначені операції у бухгалтерському обліку відображуються такими проводками (табл. 4.4).

4.4. Бухгалтерський облік ПДВ при попередній оплаті продукції, призначеної для реалізації

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
ВАТ «Промінь»				
1	20.10.03 Зараховано аванс, що надійшов від приватного підприємства «Надія»	311	681	12 000,00
2	20.10.03 Відображена сума податкових зобов'язань	643	641	2000,00
3	20.11.03 Реалізовані племінні телички приватному підприємству «Надія»	901	21	6000,00
4	20.11.03 Відображена контрактна вартість реалізованих племінних теличок	361	701	12 000,00
5	20.11.03 Відображені розрахунки по податкових зобов'язаннях	701	643	2000,00
6	20.11.03 Зараховано аванс в оплату реалізованих теличок	681	361	12 000,00
Приватне підприємство «Надія»				
1	20.10.03 Перераховано аванс ВАТ «Промінь» за майбутні поставки племінних теличок	371	311	12 000,00
2	20.10.03 Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	644	2000,00
3	20.11.03 Надійшли племінні телички від ВАТ «Промінь»	211	631	10 000,00
4	20.11.03 Відображені розрахунки по податковому кредиту з ПДВ	644	631	2000,00
5	20.11.03 Зараховано аванс в погашення заборгованості постачальнику	631	371	12 000,00

Приклад 2. Сільськогосподарським підприємством «Промінь» відвантажено насіння сояшнику в рахунок бартерного контракту в обмін на бензин контрактною вартістю 35 000 грн і ПДВ 7000 грн. Фактична собівартість відвантаженого насіння складає 30 000 грн. Після цього одержаний бензин від покупця, що дорівнює його вартості 35 000 грн і ПДВ — 7000 грн.

Зазначені операції у бухгалтерському обліку відображаються такими проводками (табл. 4.5).

Можливі два варіанти:

- варіант 1, коли першою операцією було відвантаження насіння сояшнику;
- варіант 2, коли першою операцією було отримання бензину.

4.5. Бухгалтерський облік ПДВ при застосуванні товарообмінних (бартерних) операцій у VAT «Промінь»

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
Варіант 1				
1	Відвантажено насіння сояшнику за фактичною собівартістю в жовтні 2003 р. в рахунок бартерного контракту	901	271	30 000
2	Відображена реалізація сояшнику за контрактною вартістю з урахуванням ПДВ	361	701	42 000
3	Відображена сума податкових зобов'язань	701	641	7000
4	Оприбутковано в листопаді 2003 р. одержаний за бартерним контрактом бензин	203	631	35000
5	Відображений податковий кредит	641	631	7000
6	Проведено залік взаємної заборгованості	631	361	42 000
7	Списання витрат на фінансові результати	791	901	30 000
8	Списання доходів на фінансові результати	701	791	35 000
9	Відображується чистий фінансовий результат	791	441	5000
Варіант 2				
1	Оприбутковано бензин в жовтні 2003 р. одержаний в рахунок бартерного контракту	203	631	35 000
2	Відображені розрахунки по податковому кредиту	641	631	7000
3	Відвантажено насіння сояшнику в листопаді 2003 р. за бартерним контрактом за фактичною собівартістю	901	271	30 000
4	Відображено продаж продукції за контрактною вартістю з урахуванням ПДВ	361	701	42 000
5	Відображені розрахунки по податкових зобов'язаннях	701	641	7000
6	Проведений залік взаємної заборгованості	631	361	42 000
7	Списання витрат на фінансові результати	791	901	30 000
8	Списання доходів на фінансові результати	701	791	35 000
9	Відображується чистий фінансовий результат	791	441	5000

Який встановлено порядок заповнення та подання податкової декларації?

Подання податкової декларації по ПДВ передбачено підпунктом 7.7.2 статті 7 Закону України «Про податок на додану вартість».

Декларація складається із вступної частини та 4 розділів, з них платником податку заповнюються перші три розділи та вступна частина, четвертий розділ заповнюється працівниками податкової адміністрації.

Подання декларації здійснюється не пізніше 20 числа місяця, наступного за звітним періодом. Звітний (податковий) період може дорівнювати одному календарному місяцю або одному календарному кварталу залежно від обсягу оподатковуваних операцій з продажу товарів за попередній календарний рік. Звітний податковий період, що дорівнює одному календарному місяцю, встановлюється для платників, які за попередній календарний рік мали обсяг оподатковуваних операцій з продажу товарів з урахування ПДВ більш ніж 7200 неоподатковуваних мінімумів ($7200 \times 17 = 122\ 400$).

Для платників, які за попередній календарний рік мали обсяг оподатковуваних операцій з продажу товарів менше ніж 7200 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, звітний податковий період встановлюється за їх вибором таким, що дорівнює одному календарному місяцю або одному календарному кварталу.

Декларація подається платником незалежно від того, виникає у звітному періоді у платника податкове зобов'язання чи ні.

Дані, наведені в декларації мають відповідати даним бухгалтерського обліку та даним книг податкового обліку.

Зразок Податкової декларації з податку на додану вартість наведено на с. 259 – 264.

Які основні бухгалтерські проводки використовуються при обліку операцій, що пов'язані з податком на додану вартість?

Податкові зобов'язання та податковий кредит з ПДВ, що виникають у процесі підприємницької діяльності, відображаються на окремих бухгалтерських рахунках. Основні проводки з

цих операцій наведено в табл. 4.6.

Відмітка про одержання:
(вхідний №, дата, штамп ДПА)

Затверджено
Наказ ДПА України
30.05.97 № 166
(в редакції наказу ДПА України
23.10.98 № 499)

ПОДАТКОВА ДЕКЛАРАЦІЯ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

01 Звітний (податковий) період листопад
(місяць, квартал)

02 Платник ПСП «Маяк»
(назва — для юридичної особи; прізвище, ім'я, по батькові — для фізичної особи)

— юридична особа 1 4 0 6 3 9 3 2 Ідентифікаційний код платника згідно з ЄДРПОУ

— фізична особа Ідентифікаційний номер платника згідно з ДРФО

03 Індивідуальний податковий номер 1 4 0 6 3 9 3 2 0 0 6 2 2 7 7 2 5 4 9 2
(номер свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ)

04 Адреса, телефон платника с. Губщина, Валківського району

Декларація подається до державної податкової інспекції (адміністрації) в (район, місто)

— ознака бюджетного відшкодування відмітка робиться платником при заповненні рядків 24-27 цієї декларації

грн.

Пор. №	<u>I. ПОДАТКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ</u>	Колонка А	Колонка Б
		Обсяги продажів без урахування ПДВ	Сума ПДВ
1	Операції, що оподатковуються за ставкою 20% (включаючи транзитні послуги згідно з абзацом третім пункту 6.2.4, надання послуг згідно з останнім абзацом пункту 6.2.2 та абзацом другим пункту 6.2.4 статті 6 Закону), крім операцій із ввезення імпортованих товарів, податок на додану вартість за які сплачується митним органам при розмитненні — з них товарообмінні (бартерні) операції	48555	9711
2	Операції, що оподатковуються за ставкою 0% а) експортні операції — з них товарообмінні (бартерні) операції б) інші операції, що оподатковуються за нульовою ставкою	×	×
3	Операції, що не є об'єктом оподаткування (п.3.2 ст.3 Закону)		×

4	Операції, які звільнені від оподаткування (ст.5 Закону, інші нормативно-правові акти)		×
5	Загальний обсяг продажу (Сума значень з 1-го по 4-й рядки колонки А)		×
	— з них товарообмінні (бартерні) операції		×
6	Обсяг товарів, ввезених (пересланих) на митну територію України протягом звітнього періоду, сплату ПДВ за які було відстрочено шляхом оформлення податкового векселя (п.11.5 ст.11 Закону)		
	Термін погашення податкового векселя (вказати дату, додати перелік)		
7	Роботи (послуги), отримані від нерезидента (останній абзац п.4.3 ст.4 Закону), та готова продукція, виготовлена з давальницької сировини нерезидента, що реалізується на території України (п. 4.4 ст. 4 Закону)		
8	Коригування на основі попередніх звітних періодів (– чи +) У разі заповнення цієї граfi є обов'язковим подання додатка 2 до декларації		(– чи +)
9	Всього податкових зобов'язань (Сума значень рядків (1+6+7+8 (– чи +) колонки Б)	×	9711
Пор. №	<i><u>Ц. ПОДАТКОВИЙ КРЕДИТ</u></i>	Колонка А	Колонка Б
		Обсяги придбання без урахування ПДВ	Дозволений податковий кредит
10	Придбані з податком на додану вартість на митній території України товари (роботи, послуги), вартість яких включається до складу валових витрат виробництва (обігу), та основні фонди й нематеріальні активи, які підлягають амортизації:	×	×
	а) для здійснення операцій, які підлягають оподаткуванню	33365	6673
	б) для здійснення операцій, які не підлягають оподаткуванню (п.3.2 ст.3 Закону) або/та звільнені від оподаткування (ст.5 Закону, інші нормативно-правові акти)		×
11	Придбані без податку на додану вартість на митній території України товари (роботи, послуги), вартість яких включається до складу валових витрат виробництва (обігу), та основні фонди й нематеріальні активи, які підлягають амортизації:	×	×
	а) для здійснення операцій, які підлягають оподаткуванню		×

	б) для здійснення операцій, які не підлягають оподаткуванню (п.3.2 ст.3 Закону) або/та звільнені від оподаткування (ст.5 Закону, інші нормативно-правові акти)		×
12	Імпортовані товари (роботи, послуги), вартість яких включається до складу валових витрат виробництва (обігу), та основні фонди й нематеріальні активи, які підлягають амортизації (для здійснення операцій, які підлягають оподаткуванню, включаючи й операції, що оподатковуються за нульовою ставкою):	×	×
	а) ПДВ, сплачений митним органам		
	б) податкові векселі, погашені в попередньому звітному періоді або в поточному звітному періоді за умови дострокової їх оплати, що дають право на збільшення податкового кредиту в поточному звітному періоді	×	
	в) звільнені від ПДВ (пп.5.1, 5.3 та 5.5 ст.5 Закону, інші нормативно-правові акти)		×
	г) роботи (послуги), отримані від нерезидента		
13	Імпортовані товари (роботи, послуги), вартість яких включається до складу валових витрат виробництва (обігу), та основні фонди й нематеріальні активи, які підлягають амортизації [(для здійснення операцій, які не підлягають оподаткуванню (п.3.2 ст.3 Закону) або/та звільнені від оподаткування (ст.5 Закону, інші нормативно-правові акти)]:	×	×
	а) ПДВ, сплачений митним органам		×
	б) звільнені від ПДВ (пп.5.1, 5.3 та 5.5 ст.5 Закону, інші нормативно-правові акти)		×
	в) роботи (послуги), отримані від нерезидента		×
14	Придбані з податком на додану вартість товари (роботи, послуги), вартість яких не включається до складу валових витрат виробництва (обігу), та основні фонди й нематеріальні активи, які не підлягають амортизації:	×	×
	а) на митній території України		×
	б) ввезені (переслані) з-за меж митної території України		×
	в) роботи (послуги), отримані від нерезидента		×
15	Придбані без податку на додану вартість (вітчизняні та імпортні) товари (роботи, послуги), вартість яких не включається до складу валових витрат виробництва (обігу), та основні фонди й нематеріальні активи, які не підлягають амортизації:	×	×
	а) на митній території України		×

	б) ввезені (переслані) з-за меж митної території України		×
	в) роботи (послуги), отримані від нерезидента		
16	Коригування перенарахованого (-) та недонарахованого (+) податкового кредиту за попередній звітний період. У разі заповнення цієї граfi є обов'язковим подання додатка 2 до декларації	×	(- чи +)
17	Всього податкового кредиту (Сума значень рядків (10а+12а+12б+12в+16 (- чи +) колонки Б)	×	6673
	<u>III. РОЗРАХУНКИ З БЮДЖЕТОМ ЗА ЗВІТНИЙ ПЕРІОД</u>	Колонка А	Колонка Б
18	Чиста сума зобов'язань з ПДВ у поточному звітному періоді (відняти значення рядка 17 від 9-го):	×	×
	а) позитивне значення (+)	0	3038
	б) від'ємне значення (-)	0	
19	Коригування платежів з урахуванням положень про вексельну форму оплати податку на додану вартість при ввезенні (пересиланні) товарів на митну територію України (п. 11.5 ст. 11 Закону):	×	×
	а) до зменшення (-): суми податку на додану вартість, які не підлягають оплаті в поточному звітному періоді (термін оплати векселя не настав) (податкові векселі, видані за поточний звітний період (рядок 6 декларації))	0	—
	б) до збільшення (+): суми податку на додану вартість, які підлягають оплаті або оплачені в поточному звітному періоді (термін оплати векселя настав або вексель оплачено достроково в поточному звітному періоді) (податкові векселі, які оплачені в поточному звітному періоді, незалежно від того, в якому звітному періоді їх видано)	0	+
20	Сума ПДВ, яка підлягає сплаті в поточному звітному періоді (позитивне значення суми рядків 18 і 19) без авансових відшкодувань	0	
21	Сума ПДВ, яка підлягає відшкодуванню у поточному звітному періоді (від'ємне значення суми рядків 18 і 19) без авансових відшкодувань	0	3038
22	Авансові відшкодування за поточний звітний період (рядок заповнюється згідно з даними додатка 1 до декларації, який подавався за перший або за два перших місяці звітного кварталу)	0	

23	Сума ПДВ, яка підлягає нарахуванню в особовому рахунку платника:	×	×
	а) нараховано — сума рядків (20+22) або позитивне значення різниці рядків (22 – 21)	0	3038
	б)* зменшено — від'ємне значення різниці рядків (22 – 21)	0	
* Якщо платником здійснювалися операції, оподатковувані за нульовою ставкою, і одночасно визначена сума ПДВ до відшкодування (заповнено рядки 2 та 23б декларації), рядки 25 – 27 не заповнюються, а розрахунок суми бюджетного відшкодування здійснюється в додатку 3 до податкової декларації			
24**	Відповідно до окремого рішення Уряду від _____ №_____ отримано в звітному періоді через галузеве міністерство чи інший центральний орган виконавчої влади фінансування в рахунок централізованого повернення з Державного бюджету відшкодувань податку на додану вартість		
** Відшкодуванню підлягає позитивна різниця рядків 23б і 24			
Відмітка платника про порядок здійснення відшкодування (позитивна різниця рядків 23б і 24):			
Прощу залишок суми податку після погашення заборгованості з ПДВ та зарахування в рахунок погашення податкових зобов'язань трьох наступних звітних періодів відшкодувати в такій пропорції (вказати відсоток відшкодування):			
			%
25	— зарахування в рахунок платежів (повне чи часткове):		
	а) з податку на додану вартість		
	б) інших платежів (вказати рахунок бюджетної класифікації _____)		
26	— перерахування на рахунок в установі банку		
27	— видача касначейського чека		

Дата подання декларації

Наведена інформація є вірною.

Директор

підпис

(підпис)

(прізвище)

Бухгалтер

підпис

(підпис)

(прізвище)

Платник ПДВ

(для фізичної особи платника податку)

підпис

(підпис)

(прізвище)

М.П.

IV. РЕЗУЛЬТАТИ РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

(заповнюється податковим органом)

1. Проведено в особовому рахунку платника згідно з поданою декларацією:

— до нарахування (рядок 23а)	_____	_____
	(сума)	(підпис і посада відповідальної особи)
— до зменшення (рядок 23б)	_____	_____
	(сума)	(підпис і посада відповідальної особи)

2. Відмітка про стан розрахунків з податку на додану вартість після проведення декларації в особовому рахунку:

— недоїмка	_____	_____
	(сума)	(підпис і посада відповідальної особи)
— переплата	_____	_____
	(сума)	(підпис і посада відповідальної особи)

Дата проведення в особовому рахунку

3. Відмітка про проведення попередньої перевірки:

_____ (короткий зміст результатів перевірки)

Довідка про попередню перевірку податкової декларації з податку на додану вартість № _____ від _____

Дата проведення попередньої перевірки

_____ (підпис і посада відповідальної особи)

4.6. Основні бухгалтерські проводки з обліку податку на додану вартість

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Відображення сум податкових зобов'язань при відвантаженні готової продукції та інших матеріальних цінностей (виконання робіт, послуг), за які грошові кошти не надійшли на поточний рахунок	70, 71	641
2	Відображення сум податкових зобов'язань у випадках попередньої сплати за товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги)	643	641
3	Відображення податкових зобов'язань після відвантаження попередньо оплачених товарно-матеріальних цінностей (робіт, послуг)	70, 71	643
4	Зменшення податкових зобов'язань на суму податкового кредиту у випадках одержання матеріальних цінностей (робіт, послуг) до оплати їх вартості, а також у випадках їх одержання за бартерними контрактами	641	63, 68
5	Відображення оплати ПДВ у випадках попередньої оплати за товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги)	641	311
6	Одночасно на суму податкового кредиту	63, 68	644
7	Після одержання товарно-матеріальних цінностей (робіт, послуг)	644	63, 68
8	Відображення суми ПДВ у випадках одержання товарно-матеріальних цінностей (робіт, послуг) по бартерному контракту (до відвантаження продукції, товарів, виконання робіт за бартером)	641	63, 68
9	Після відвантаження товарно-матеріальних цінностей за бартерним контрактом (за яким раніше були одержані товарно-матеріальні цінності, роботи, послуги)	70, 71	641
10	Видача органам митного контролю податкового векселя на суму ПДВ, що оплачена при ввезенні основних засобів та інших матеріальних цінностей на митну територію України	644	621
11	Відображення вексельної суми податкового векселя: <ul style="list-style-type: none"> ➤ в місяці, в якому податковий вексель підлягає погашенню; ➤ в місяці, наступному після погашення податкового векселя 	621 641	641 644
12	Відображення зменшення у продавця податкового зобов'язання по ПДВ у випадках повернення покупцем раніше відвантажених йому матеріальних цінностей або якщо борг покупця визнаний безнадійним, сторно	70, 71	641
13	Відображення збільшення у покупця податкового зобов'язання по ПДВ у випадках повернення раніше відвантажених йому продавцем матеріальних цінностей, сторно	641	63, 68

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
14	Відображення суми ПДВ при безкоштовній передачі основних засобів, матеріальних і нематеріальних активів	976	641
15	Відображення перерахування в бюджет належної суми ПДВ	641	311
16	Відображення відшкодування з бюджету належної суми ПДВ	311	641

4.4.3. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків за податками і платежами

Бухгалтерський облік розрахунків за податками і платежами ведуть на балансовому рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами», який призначено для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються у дохід бюджету.

Порядок справляння таких платежів регулюється чинним законодавством.

За кредитом рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» відображуються нараховані платежі до бюджету, за дебетом — належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо.

Рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» 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 та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість, інші податки).

На субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням».

На субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» ведеться облік суми податку на додану вартість, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію,

товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню).

На субрахунку 644 «Податковий кредит» ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання.

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведеться за їх видами.

4.7. Облік розрахунків за податками й платежами

Рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» кореспондує			
за дебетом з кредитом рахунків:		за кредитом з дебетом рахунків:	
15	«Капітальні інвестиції»	15	«Капітальні інвестиції»
17	«Відстрочені податкові активи»	17	«Відстрочені податкові активи»
		20	«Виробничі запаси»
31	«Рахунки в банках»	21	«Тварини на вироощуванні та відгодівлі»
34	«Короткострокові векселі одержані»	22	«Малоцінні та швидкозношувані предмети»
		23	«Виробництво»
36	«Розрахунки з покупцями та замовниками»	28	«Товари»
		31	«Рахунки в банках»
		35	«Поточні фінансові інвестиції»
37	«Розрахунки з різними дебіторами»	37	«Розрахунки з різними дебіторами»
		39	«Витрати майбутніх періодів»
48	«Цільове фінансування і цільові надходження»	48	«Цільове фінансування і цільові надходження»
50	«Довгострокові позики»	54	«Відстрочені податкові зобов'язання»
		62	«Короткострокові векселі видані»
51	«Довгострокові векселі видані»	63	«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
54	«Відстрочені податкові зобов'язання»	64	«Розрахунки за податками й платежами»
55	«Інші довгострокові зобов'язання»	65	«Розрахунки за страхуванням»
60	«Короткострокові позики»	66	«Розрахунки з оплати праці»
62	«Короткострокові векселі видані»	67	«Розрахунки з учасниками»
63	«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	68	«Розрахунки за іншими операціями «
		70	«Доходи від реалізації»
64	«Розрахунки за податками й платежами»	71	«Інший операційний дохід»
		74	«Інші доходи»
		84	«Інші операційні витрати»
65	«Розрахунки за страхуванням»	85	«Інші затрати»
		91	«Загальнопромислові витрати»
68	«Розрахунки за іншими операціями»	92	«Адміністративні витрати»

Для обліку розрахунків з бюджетом використовують Журнал-ордер № 8 с.-г. і відомість аналітичного обліку по рахунку № 64 (ф. № 8.а с.-г.), де зобов'язання записують за їх видами за місяць і з початку року. У відомості на кожний вид платежів відводять рядок.

Підсумки відомостей заносять в Журнал-ордер № 8 с.-г., з якого загальний підсумок переносять в Головну книгу.

4.5. Облік розрахунків за страхуванням

Відповідно до Конституції України в нашій державі встановлені і діють Закони України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Принципи та загальні правові, фінансові та організаційні засади загальнообов'язкового державного соціального страхування громадян України визначені Законом України «Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 14 січня 1998 року № 16/98-ВР.

В чому суть загальнообов'язкового державного соціального страхування?

Загальнообов'язкове державне соціальне страхування — це система прав, обов'язків і гарантій, яка передбачає надання соціального захисту, що включає матеріальне забезпечення громадян у разі хвороби, повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття з незалежних від них обставин, а також у старості та в інших випадках, передбачених законом, за рахунок грошових фондів, що формуються шляхом сплати страхових внесків власником або уповноваженим ним органом (роботодавцем), громадянам, а також бюджетних та інших джерел, передбачених законом.

Завданням законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування є встановлення гарантій щодо захисту прав та інтересів громадян, які мають право на пенсію, а також на інші види соціального захисту, що включають право на забезпечення їх у разі хвороби, постійної або тимчасової втрати працездатності, безробіття з незалежних від них обставин, народження дитини, необхідності догляду за малолітньою дитиною або дитиною-інвалідом, хворим членом сім'ї, смерті громадянина та членів його сім'ї тощо.

Які діють види загальнообов'язкового державного соціального страхування?

Залежно від страхового випадку є такі види загальнообов'язкового державного соціального страхування:

- пенсійне страхування;
- страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням;

➤ медичне страхування;

➤ страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності;

- страхування на випадок безробіття;
- інші види страхування, передбачені законами України.

Відносини, що виникають за зазначеними у частині першій цієї статті видами загальнообов'язкового державного соціального страхування, регулюються окремими законами.

Де ведеться облік розрахунків за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням?

Облік розрахунків з органами страхування підприємства ведуть на **рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням»**, який має такі субрахунки:

651 «За пенсійним забезпеченням»;

652 «За соціальним страхуванням»;

653 «За страхуванням на випадок безробіття»;

654 «За індивідуальним страхуванням»;

655 «За страхуванням майна»;

656 «За страхуванням від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання».

Розглянемо більш детально суть розрахунків за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням і порядок їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

4.5.1. Облік розрахунків за пенсійним забезпеченням

Якими нормативними документами регламентується справляння збору до Пенсійного Фонду?

Справляння зборів до Пенсійного Фонду України регламентується:

- Законом України «Про збір на обов'язкове пенсійне страхування» від 26.06.97 р. № 400/97-ВР (зі змінами і доповненнями, внесеними Законами України від 03.12.97 р. № 680/97-ВР, від 15.01.98 р. № 25/98-ВР, від 24.07.98 р. № 64-XIV, від 22.10.98 р. № 208- XIV, від 17.12.98 р. № 320-XIV, від 23.03.99 р. № 539- XIV, від 15.07.99 р. № 967-XV,

від 17.11.99 р. № 1222-XV, від 17.02.00 р. № 1461-3, від 24.05.01 р. № 2452-3, від 20.12.01 р. № 2905-1);

► Інструкцією «Про порядок обчислення і сплати підприємствами, установами, організаціями та громадянами збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, інших платежів, а також обліку їх надходження до Пенсійного Фонду України», затвердженою постановою правління Пенсійного Фонду України від 19.10.01 р. № 16-6.

Хто є платником збору на обов'язкове державне пенсійне страхування і за якими ставками здійснюються ці збори?

Згідно із Законом № 400 платниками збору на обов'язкове державне пенсійне страхування є суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форми власності, їхні філії та інші відокремлені підрозділи, фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, які використовують і які не використовують працю найманих працівників, а також фізичні особи, які працюють на умовах трудового договору, і фізичні особи, які виконують роботи (послуги) згідно із цивільно-правовими договорами.

Об'єктом оподаткування для підприємств, їхніх філій, а також для фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності, які використовують працю найманих працівників, є фактичні витрати на оплату праці працівників, включаючи витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати та інших видів заохочень і виплат, виходячи з тарифних ставок, у вигляді премій, заохочень, у тім числі в натуральній формі, які визначаються згідно з нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до Закону про оплату праці (крім виплат, передбачених Переліком видів оплати праці, та інших виплат, на які не нараховується збір на державне пенсійне страхування і які не враховуються при обчисленні середньомісячної заробітної плати для призначення пенсій, затвердженим Кабінетом Міністрів України, а також винагород, що виплачуються громадянам за виконання робіт (послуг) за угодами цивільно-правового характеру.

Ставка збору встановлена в розмірі 32 % від об'єкта оподаткування. Сільськогосподарські підприємства, які сплачують фіксований сільськогосподарський податок, від збору на обов'язкове державне пенсійне страхування звільнені. Пенсійний фонд вони формують за рахунок утримання із заробітної плати працівників згідно із законодавством.

Обчислення збору до Пенсійного фонду здійснюється платником щомісяця за встановленими ставками. При цьому не мають

значення джерела фінансування, статті витрат і види платіжних документів (розрахунково-платіжні відомості, особові рахунки, по яких здійснювалися розрахунки по оплаті праці). У разі отримання від підприємств доходів у натуральній формі, тобто продукцією власного виробництва, розмір доходу працівника обчислюється за середньою відпускнуою ціною продукції стороннім споживачам у поточному місяці, коли здійснене нарахування доходів. Якщо в поточному місяці така продукція не реалізовувалася, її вартість обчислюється за середньою відпускнуою ціною місяця попередньої реалізації, але не нижче від собівартості. Собівартість натуральної продукції інших виробників при визначенні доходу для нарахування збору обчислюється за ціною її придбання.

Який встановлено порядок сплати в Пенсійний фонд?

Збір на державне обов'язкове пенсійне страхування сплачується одночасно з отриманням коштів в установах банків на оплату праці.

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування платники збору сплачують до Пенсійного фонду України, який не включається до Державного бюджету України.

Нарахований збір, за винятком виплат, здійснених у рахунок збору, платники сплачують безготівковим перерахуванням відповідних сум зі своїх банківських рахунків на рахунок органу Пенсійного фонду. Особи, які використовують працю найманих працівників і не мають рахунків в установах банків, сплачують збір шляхом поштового переказу або через установи банків.

У разі видачі заробітної плати натурою платник збору зобов'язаний не пізніше наступного дня після кожного випадку видачі натурою перераховувати до Пенсійного фонду відповідні суми збору.

Суми збору, своєчасно не сплачені до фонду, вважаються простроченою заборгованістю (недоїмкою) і стягуються 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 діяла протягом часу несплати недоїмки.

Пеня, нарахована на суму недоїмки, зараховується в дохід бюджету Пенсійного фонду. Нарахування пені здійснюється починаючи з наступного дня після настання терміну сплати збору по день сплати включно.

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування сплачується всіма категоріями працюючих громадян (у тім числі й осо-

бами, які працюють за договорами цивільно-правового характеру, і працюючими пенсіонерами). Заяву про сплату збору громадяни не подають.

На яких рахунках відображуються розрахунки за пенсійним забезпеченням?

Розрахунки з нарахування суми збору госпрозрахунковими підприємствами відображуються по дебету рахунків обліку витрат на виробництво, адміністративних витрат, витрат на збут, використання прибутку, капітальних інвестицій, надзвичайних витрат, інших операційних витрат і по кредиту рахунка 65 «Розрахунки за страхування» субрахунок 651 «За пенсійним забезпеченням».

Утримання збору з працюючих громадян відображується по кредиту рахунка 65 субрахунок 651 і дебету рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці».

При перерахуванні коштів до Пенсійного фонду дебетується рахунок 65 субрахунок 651 і кредитується відповідний рахунок грошових коштів у банках, які зосереджені на рахунку 31 «Рахунки в банках».

Витрати, здійснені за рахунок збору до Пенсійного фонду, відображуються по дебету рахунка 65 субрахунок 651 у кореспонденції з рахунком 66 «Розрахунки з оплати праці».

Всі платники, крім фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності, які не використовують працю найманих працівників, щокварталу складають у двох примірниках звіт про нарахування збору на обов'язкове державне пенсійне страхування та витрачення коштів Пенсійного фонду.

4.5.2. Облік розрахунків за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і страхуванням на випадок безробіття

Якими нормативними документами регламентується справляння збору до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності?

Відповідно до основ законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування визначено правові, організаційні та фінансові основи загальнообов'язкового державного соціального страхування громадян на випадок тимчасової втрати працездатності, які зафіксовані в Законі України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та

витратами, зумовленими народженням та похованням» від 18 січня 2001 р. № 2240-III.

Закон № 2240-III передбачає матеріальне забезпечення громадян у зв'язку з втратою заробітної плати внаслідок тимчасової втрати працездатності, вагітності та пологів, догляду за малолітньою дитиною, частковою компенсацією витрат, пов'язаною із народженням дитини та необхідністю догляду за нею, у разі смерті, а також надання послуг із санаторно-курортного лікування та оздоровлення застрахованим особам та членам їх сімей.

Матеріальне забезпечення та соціальні послуги, що надаються цим Законом, є окремим видом загальнообов'язкового державного соціального страхування громадян, що здійснюється Фондом соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

Правові, фінансові та організаційні засади загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття регламентуються Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» від 11 січня 2001 року № 2213-III та «Порядком справляння збору на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття», затвердженим Наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 03.11.97 р. № 4.

Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які причинили втрату працездатності» від 23.01.99 р. № 1105-XIV (зі змінами та доповненнями, внесеними Законами України від 21.12.2000 р. № 2180-III та від 22.02.2001 р. № 2272-III) встановлено економічний механізм і організаційну структуру загальнообов'язкового державного соціального страхування від нещасного випадку на виробництві. Страхування від нещасного випадку є самостійним видом загальнообов'язкового соціального страхування, з допомогою якого здійснюється соціальний захист, охорона життя і здоров'я громадян в процесі їх трудової діяльності.

Які операції обліковуються на окремих субрахунках рахунка 65 «Розрахунки за страхуванням» і що є об'єктом оподаткування?

На вказаних субрахунках підприємства ведуть бухгалтерський облік руху коштів зборів на обов'язкове соціальне страхування, і збору на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття, які є обов'язковими платежами для підприємств усіх форм власності. Цей збір сплачують також фізичні особи — підприємці, фізичні особи, які працюють на умовах тру-

дового договору (контракту), та фізичні особи, які виконують роботи (послуги) згідно із цивільно-правовими договорами.

Об'єктом оподаткування для підприємств і фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності є фактичні витрати на оплату праці працівників, які включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати та інших видів заохочень і виплат виходячи з тарифних ставок у вигляді премій, заохочень, у тім числі в натуральній формі, що підлягають обкладенню податком на доходи фізичних осіб (прибутковим податком з громадян). До цих витрат не належать витрати на оплату виконаних робіт (послуг) згідно із цивільно-правовими договорами, виплату доходів у вигляді дивідендів, відсотків тощо, а також інші витрати, які не враховуються при обчисленні середньомісячної заробітної плати для призначення пенсій, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України.

Збір на обов'язкове соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю і на випадок безробіття сплачується одночасно з отриманням коштів в установах банку на оплату праці.

Згідно із Законом України «Про внесення змін до деяких Законів України з питань загальнообов'язкового державного соціального страхування» від 17 січня 2002 р. № 2980-III установлені такі розміри нарахувань на загальнообов'язкове соціальне страхування:

а) для роботодавців:

► у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням — 2,9 %;

► на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття — 2,1%;

б) для найманих працівників:

► на загальнообов'язкове соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та похованням 0,25 % — для найманих працівників, які мають заробітну плату нижче 150 грн і 0,5 % — для найманих працівників, які мають заробітну плату більше 150 грн;

► на загальнообов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття — 0,5 %.

Відрахування на загальнообов'язкове соціальне страхування для найманих працівників здійснюється від суми оплати праці, що включає основну та додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тім числі в натуральній формі, які підлягають обкладанню прибутковим податком з громадян.

Відрахування на загальнообов'язкове соціальне страхування від нещасного випадку здійснюються з фактичних витрат на оплату праці працівників. Розмір страхового внеску залежить від класу професійного ризику виробництва, до якого віднесено підприємство. Для сільськогосподарських підприємств страховий тариф дорівнює 0,2% до фактичних витрат на оплату праці найманих працівників. Працівники підприємства не несуть ніяких витрат на страхування від нещасного випадку.

На яких рахунках відображуються розрахунки по збору на обов'язкове соціальне страхування?

Підприємства, що здійснюють свою виробничу діяльність з метою отримання прибутку, відображують розрахунки по збору на обов'язкове соціальне страхування з профспілковими органами й органами Фонду соціального страхування на субрахунках 652 «За соціальним страхуванням», 653 «За страхуванням на випадок безробіття» і 656 «За страхуванням від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання».

По кредиту названих субрахунків відображуються суми:

- нарахованого страхового збору в кореспонденції з дебетом рахунків, на які віднесена нарахована заробітна плата, премії і винагороди;
- отриманої від працівників часткової сплати за путівки, видані за рахунок коштів фонду, у кореспонденції з дебетом рахунка 30 «Каса»;
- отримані від профспілкового органу чи органу соціального страхування (у випадках перевищення витрат над сумою відрахувань) у кореспонденції з дебетом рахунка 31 «Рахунки в банках».

По дебету субрахунків 652, 653 і 656 ведеться облік сум перерахованих з поточного рахунка у сплату здійснених відрахувань, а також сум, які відповідно до діючих положень виплачуються за рахунок коштів фонду, різних видів допомоги, що виплачуються працівникам.

Суми нарахованої допомоги та інші витрати, здійснені за рахунок відрахувань на соціальне страхування, відносяться з кредиту рахунка 66 в дебет субрахунка 652 рахунка 65.

Підприємства цюкварталу складають у двох примірниках розрахункові відомості по коштах фонду із зазначеними в них сумами нарахованих і сплачених страхових зборів та інших надходжень, а також сумами, витраченими на допомогу, оздоровлення працівників і членів їх сімей та інші заходи, фінансування яких здійснюється за рахунок коштів Фонду.

Порядок обліку операцій зі страхування розглянемо на такому умовному числовому прикладі.

Приклад. Після закінчення місяця підприємством отримані дані про нараховану заробітну плату працівникам підприємства та особам, які виконують роботи на умовах цивільно-правових договорів, а також дані по сумах премій, з надання одноразової допомоги та інших виплат. Згідно із зазначеними даними нараховано:

- ▶ основної заробітної плати — у сумі 90 000 грн;
- ▶ додаткової заробітної плати — 44 000 грн;
- ▶ заробітної плати за договорами цивільно-правового характеру — 4000 грн;
- ▶ премії за виробничі показники — 6200 грн.;
- ▶ вихідної допомоги при звільненні в межах передбачених чинним законодавством — 1000 грн;
- ▶ допомоги з тимчасової непрацездатності — 400 грн.

Разом — 145 600 грн.

Нараховані суми зборів:

- ▶ на обов'язкове соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності —

$$\frac{(90\,000 + 44\,000 + 6200)}{100} \times 2,9\% = 4065,80 \text{ грн.}$$

- ▶ на обов'язкове соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності за рахунок утриманих сум із заробітної плати працівників —

$$\frac{(90\,000 + 44\,000 + 6200)}{100} \times 0,25\% = 350,50 \text{ грн.}$$

- ▶ на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття —

$$\frac{(90\,000 + 44\,000 + 6200)}{100} \times 2,15 = 2944,20 \text{ грн.}$$

- ▶ на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття за рахунок утриманих сум із заробітної плати працівників —

$$\frac{(90\,000 + 44\,000 + 6200)}{100} \times 0,55 = 701,00 \text{ грн.}$$

- ▶ на обов'язкове соціальне страхування від нещасного випадку —

$$\frac{(90\,000 + 44\,000 + 6200)}{100} \times 0,25 = 280,40 \text{ грн.}$$

- ▶ на обов'язкове державне пенсійне страхування —

$$\frac{(90\,000 + 44\,000 + 4000 + 6200)}{100} \times 32,5 = 46\,144,00 \text{ грн.}$$

- ▶ на обов'язкове державне пенсійне страхування за рахунок утриманих сум із заробітної плати працівників —

$$\frac{(90\,000 + 44\,000 + 4000 + 6200 + 400)}{10} \times 1\% = 1446,00 \text{ грн.}$$

У встановлені терміни нараховані збори перераховують з поточного рахунка за призначенням у сумах, обчислених з урахуванням залишків на початок звітного періоду і виплат, здійснених за рахунок фондів. Зазначені операції будуть відображені в бухгалтерському обліку таким чином (табл. 4.8).

4.8. Бухгалтерський облік розрахунків із соціального страхування

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Нарахована основна, додаткова зарплата і премії за виробничі показники	23	661	140 200,00
2	Нарахована вихідна допомога при звільненні	23	661	1000,00
3	Нарахована допомога по тимчасовій непрацездатності: <ul style="list-style-type: none"> ► за рахунок підприємства (перші п'ять днів тимчасової непрацездатності) ► за рахунок фонду по тимчасовій непрацездатності 	23	661	100,00
		652	661	300,00
4	Нарахована зарплата за договорами цивільно-правового характеру	23	661	4000,00
5	Нараховані збори на обов'язкове соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності (2,9 %)	23	652	4065,80
6	Нараховані збори на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття (2,1 %)	23	653	2944,20
7	Нараховані збори на обов'язкове соціальне страхування від нещасного випадку (0,2%)	23	656	280,40
8	Нараховані збори до Пенсійного фонду (32 %)	23	651	46 144,00
9	Утримані збори на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття із заробітної плати працівників (0,5%)	661	653	701,00
10	Утримані збори до Пенсійного фонду із заробітної плати працівників	661	651	1446,00
11	Утримані збори на обов'язкове соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності із заробітної плати працівників	661	652	350,50
12	Сплачені збори:			
	► до Фонду обов'язкового соціального страхування (4065,80 – 300,00)	652	311	3765,80
	► до Пенсійного фонду (46144,00+1446,00)	651	311	47 590,00
	► до Фонду обов'язкового соціального страхування на випадок безробіття (2944,20 + 701,00)	653	311	3645,00
	► до Фонду обов'язкового соціального страхування від нещасного випадку	656	311	280,40

4.5.3. Інші розрахунки за страхуванням

На субрахунку 654 відображуються розрахунки за індивідуальним страхуванням на підставі письмових доручень працівників підприємства про перерахування із належної їм оплати праці на рахунки страхових організацій. При цьому дебетується рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці» і кредитується субрахунок 654 «За індивідуальним страхуванням». По дебету субрахунка 654 відображується перерахування з поточного або іншого аналогічного рахунка, сума страхових внесків по договорах добровільного страхування, які утримані з оплати праці працівників, а також виплату їм страхових сум по договорах страхування.

Субрахунок 655 «За страхуванням майна» передбачений для узагальнення інформації про розрахунки по страхуванню майна і посівів, які належать сільськогосподарському підприємству. При нарахуванні страхових платежів кредитується субрахунок 655 і дебетуються рахунки витрат на виробництво (23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати» та інші).

Заборгованість страховим організаціям погашається шляхом перерахування коштів з кредиту рахунка 31 «Рахунки в банках» в дебет субрахунка 655. Крім того, по дебету субрахунка 655 обліковуються страхові відшкодування страховими організаціями за повністю або частково загиблим посівам або майно, яке належить підприємству. На суму відшкодування дебетується субрахунок 655 і кредитується рахунок 75 «Надзвичайні доходи». Суми страхових відшкодувань, одержаних підприємством від страхових організацій згідно з договором страхування, відображується по дебету рахунка 31 «Рахунки в банках» і кредиту субрахунка 655. Якщо вартість утраченого майна або витрати по посівах, що загинули не компенсуються страховими відшкодуваннями, то ця сума відноситься на дебет рахунка 99 «Надзвичайні витрати» з кредиту рахунків запасів.

Аналітичний облік по рахунку ведеться по окремих договорах страхування.

При журнально-ордерній формі обліку всі операції по обліку розрахунків по соціальному страхуванню і соціальному забезпеченню зосереджені в Журналі-ордері 10.2 с.-г., а розрахунків по індивідуальному страхуванню — в Журналі-ордері № 8 с.-г.

Узагальнену кореспонденцію по обліку розрахунків за страхуванням наведено в табл. 4.9.

4.9. Облік розрахунків за страхуванням

За дебетом рахунок 65 кореспондує з кредитом рахунків:		За кредитом рахунок 65 кореспондує з дебетом рахунків:	
30	«Каса»	15	«Капітальні інвестиції»
31	«Рахунки в банках»	23	«Виробництво»
36	«Розрахунки з покущцями та замовниками»	24	«Брак у виробництві»
		31	«Рахунки в банках»
37	«Розрахунки з різними дебіторами»	39	«Витрати майбутніх періодів»
50	«Довгострокові позики»	47	«Забезпечення майбутніх витрат і платежів»
51	«Довгострокові векселі видані»		
55	«Інші довгострокові зобов'язання»	64	«Розрахунки за податками й платежами»
60	«Короткострокові позики»		
62	«Короткострокові векселі видані»	66	«Розрахунки з оплати праці»
		68	«Розрахунки за іншими операціями»
	«Розрахунки за податками й платежами»			82	«Відрахування на соціальні заходи»
66	«Розрахунки з оплати праці»	84	«Інші операційні витрати»
68	«Розрахунки за іншими операціями»	85	«Інші затрати»
74	«Інші доходи»	91	«Загальноновиробничі витрати»
		93	«Витрати на збут»
		94	«Інші витрати операційної діяльності»
		99	«Надзвичайні витрати»

4.6. Облік розрахунків з учасниками

Облік розрахунків з учасниками ведеться на пасивному рахунку 67 «Розрахунки з учасниками». Заборгованість за внесками до капіталу підприємства відображується на окремому рахунку 46 «Неоплачений капітал».

Рахунок 67 «Розрахунки з учасниками» призначено для узагальнення інформації про розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, що пов'язані з розподілом прибутку (дивіденди тощо).

За кредитом рахунка 67 «Розрахунки з учасниками» відображується збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства, за дебетом — її зменшення (погашення), в тім числі реінвестування доходів тощо.

Рахунок 67 «Розрахунки з учасниками» має такі субрахунки:

671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»;

672 «Розрахунки за іншими виплатами».

На субрахунку 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» обліковують:

а) дивіденди, нараховані власникам простих та привілейованих акцій (часток у статутному капіталі) за рахунок прибутку або інших, передбачених установчими документами, джерел;

б) нараховані дивіденди власникам простих та привілейованих акцій (часток у статутному капіталі) і направлення нарахованих дивідендів на збільшення статутного капіталу підприємства (реінвестування дивідендів).

Відображення операцій з нарахування і виплати (реінвестування) дивідендів розглянемо на прикладах.

Приклад 1. Розподіл, нарахування та виплата дивідендів.

Прибуток підприємства за підсумками звітного періоду становив 200 000 грн. На зборах засновників 150 000 грн із суми прибутку вирішено направити на виплату дивідендів. Інформацію про нарахування і виплату дивідендів між засновниками наведено в табл. 4.10. і 4.11.

4.10. Розрахунок дивідендів

Пор. №	Засновник	Частка в статутному капіталі	Сума, грн	Форма виплати
1	Засядько Ю.А. — фізична особа	10 %	15 000	Готівкою
2	ТОВ «Будівельник»	30 %	45 000	Через поточний рахунок
3	ТОВ «Трактор»	30 %	45 000	Через поточний рахунок
4	Цукровий завод	30 %	45 000	Цукрові буряки (облікова ціна 20 000 грн)
	Разом	100 %	150 000	

4.11. Нарухування і виплата дивідендів

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Нарухування дивідендів			
1.1	Відображено використання частини прибутку на виплату дивідендів	441 «Прибуток нерозподілений»	443 «Прибуток використаний у звітному періоді»	150 000
1.2	Відображено нарахування дивідендів	443 «Прибуток використаний у звітному періоді»	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	150 000

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
2	Виплата дивідендів фізичній особі Засядько Ю.А.			
2.1	Утримано податок на дивіденди (15000 x 20%) на привілейовані акції	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	641 «Розрахунки за податками»	3000
2.2	Виплачені дивіденди	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	30 «Каса»	12 000
2.3	Перераховано податок на дивіденди на привілейовані акції	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	3000
3	Виплата дивідендів ТОВ «Будівельник»			
3.1	Нараховані авансові внески з податку на прибуток (45000 x 30%)	98 «Податок на прибуток»	641 «Розрахунки за податками»	13 500
3.2	Виплачені дивіденди	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	45 000
3.3	Перераховано авансові внески з податку на прибуток	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	13 500
4	Виплата дивідендів ТОВ «Трактор»			
4.1	Нараховані авансові внески з податку на прибуток	98 «Податок на прибуток»	641 «Розрахунки за податками»	13 500
4.2	Виплачені дивіденди	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	45 000
4.3	Перераховано авансові внески з податку на прибуток	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	13 500
5	Виплата дивідендів цукровому заводу			
5.1	Нараховано авансові внески з податку на прибуток	98 «Податок на прибуток»	641 «Розрахунки за податками»	13 500

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
5.2	Відображено продаж готової продукції (цукрових буряків)	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	701 «Доходи від реалізації готової продукції»	45 000
5.3	Нараховано податкове зобов'язання по ПДВ (31500 x 20%)	701 «Доходи від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки за податками»	9000
5.4	Списані цукрові буряки за обліковою вартістю	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	20 000
5.5	Перераховано авансові внески з податку на прибуток	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	13 500
5.6	Списані доходи від реалізації на фінансові результати	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	791 «Результат основної діяльності»	36 000
5.7	Віднесена собівартість реалізованої готової продукції на фінансові результати	791 «Результат основної діяльності»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	20 000

Приклад 2. Реінвестування дивідендів. Підприємство за підсумками року отримало прибуток 150 000 грн. На зборах засновників прийнято рішення нарахувати дивіденди і направити їх на збільшення статутного капіталу. Відповідні зміни зареєстровані в установчих документах. Сума нарахованих дивідендів складає 100 000 грн. При реінвестуванні дивідендів співвідношення часток засновників в статутному капіталі не змінилося.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з реінвестування дивідендів показано в табл. 4.12.

4.12. Реінвестування дивідендів

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Використання прибутку на нарахування дивідендів	441 «Прибуток нерозподілений»	443 «Прибуток використаний у звітному періоді»	100 000
2	Нараховані дивіденди	443 «Прибуток використаний у звітному періоді»	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	100 000
3	Реінвестовані дивіденди в статутний капітал	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	40 «Статутний капітал»	100 000

На субрахунку 672 «Розрахунки за іншими виплатами» підприємства ведуть облік інших виплат, нарахованих засновникам та учасникам за користування майном, а також виплат у зв'язку з одержанням належної вибулому учаснику (засновнику) частини активів підприємства.

Аналітичний облік ведеться за кожним засновником та учасником та за видами виплат.

4.13. Рахунок 67 «Розрахунки з учасниками» кореспондує

<i>за дебетом з кредитом рахунків:</i>	<i>за кредитом з дебетом рахунків:</i>
30 «Каса»	40 «Статутний капітал»
31 «Рахунки в банках»	41 «Пайовий капітал»
37 «Розрахунки з різними дебіторами»	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»
40 «Статутний капітал»	
41 «Пайовий капітал»	
46 «Неоплачений капітал»	
64 «Розрахунки за податками й платежами»	
70 «Доходи від реалізації»	
71 «Інший операційний дохід»	
73 «Інші фінансові доходи»	
74 «Інші доходи»	

4.7. Облік розрахунків за іншими операціями

Для обліку розрахунків за іншими операціями призначено рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями».

На рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями» ведеться облік розрахунків за операціями, що не можуть бути відображені на рахунках 63 – 67.

Рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями» має такі субрахунки:

681 «Розрахунки за авансами одержаними»;

682 «Внутрішні розрахунки»;

683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»;

684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»;

685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

На субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» ведеться облік одержаних авансів під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи.

Розглянемо умовний числовий приклад про порядок відображення на бухгалтерських рахунках розрахунків за авансами одержаними.

Приклад. Будівельне підприємство «Рогань» згідно з підписаним договором з ПСП «Нива» на будівництво будівлі виробничого призначення одержало аванс в сумі 84 000 грн. В кінці місяця ПСП «Нива» пред'явлено рахунок за виконаний обсяг будівельних робіт на суму 60 000 грн і в наступному місяці — за другий етап будівельних робіт — на суму 72 000 грн з урахуванням податку на додану вартість. Зазначені операції відображуються такими проводками (табл. 4.14).

4.14. Відображення розрахункових операцій за авансами одержаними на рахунках бухгалтерського обліку

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
	Підприємство «Рогань»			
1	Надійшов аванс від ПСП «Нива» під будівельні роботи	31	681	84 000
2	Відображена сума податкових зобов'язань	643	641	14 000
3	Виконані будівельні роботи для ПСП «Нива» по будівництву першого етапу будівлі виробничого призначення:			
	► на фактичну вартість	903	23	52 000
	► на договірну вартість	361	703	60 000
4	Відображені розрахунки по податкових зобов'язаннях з ПДВ	703	643	10 000
5	Відображена згідно з актом вартість виконаних будівельних робіт на завершальному етапі:			
	► на фактичну вартість	903	23	56 000
	► на договірну вартість	361	703	72 000
6	Відображені розрахунки по податкових зобов'язаннях з ПДВ	703	643	12 000
7	Здійснено залік частини суми заборгованості за виконані роботи на суму отриманого авансу від ПСП «Нива»	681	361	84 000
8	Надійшла оплата від ПСП «Нива» за виконані будівельні роботи у рахунок остаточного розрахунку	311	361	48 000
9	Відображена сума податкових зобов'язань	643	641	8000

На субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки» ведеться облік всіх видів поточних розрахунків з дочірніми підприємствами.

На субрахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» ведеться облік внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями і господарствами, виділеними на окремий ба-

ланс, за взаємним відпуском матеріальних цінностей; реалізацією продукції, робіт, послуг; передачею витрат загальноуправлінської діяльності; виплатою заробітної плати працівникам цих господарств; за іншими видами розрахунків.

На субрахунку 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» ведеться облік нарахованих відсотків за:

- використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит;
- використання майна, отриманого в користування (орендні, лізингові операції тощо);
- іншими операціями.

На субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» ведеться облік операцій, які не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунка 68 «Розрахунки за іншими операціями», а саме: з різними організаціями за операціями некомерційного характеру (навчальними та науково-дослідними закладами тощо); за іншими операціями.

Аналітичний облік розрахунків з іншими кредиторами ведеться окремо за підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами, з якими здійснюються розрахунки.

4.15. Рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями» кореспондує

<i>за дебетом з кредитом рахунків:</i>	<i>за кредитом з дебетом рахунків:</i>
14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	12 «Нематеріальні активи»
19 «Негативний гудвіл»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»
30 «Каса»	15 «Капітальні інвестиції»
31 «Рахунки в банках»	20 «Виробничі запаси»
33 «Інші кошти»	21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі»
34 «Короткострокові векселі одержані»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	23 «Виробництво»
37 «Розрахунки з різними дебіторами»	24 «Брак у виробництві»
41 «Пайовий капітал»	28 «Товари»
46 «Неоплачений капітал»	30 «Каса»
47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	31 «Рахунки в банках»
48 «Цільове фінансування і цільові надходження»	35 «Поточні фінансові інвестиції»
50 «Довгострокові позики»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
51 «Довгострокові векселі видані»	39 «Витрати майбутніх періодів»
	47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»

<i>за дебетом з кредитом рахунків:</i>	<i>за кредитом з дебетом рахунків:</i>
52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»	50 «Довгострокові позики»
55 «Інші довгострокові зобов'язання»	60 «Короткострокові позики»
60 «Короткострокові позики»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
62 «Короткострокові векселі видані»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	65 «Розрахунки за страхуванням»
64 «Розрахунки за податками й платежами»	66 «Розрахунки з оплати праці»
65 «Розрахунки за страхуванням»	80 «Матеріальні витрати»
70 «Доходи від реалізації»	84 «Інші операційні виграти»
71 «Інший операційний дохід»	85 «Інші затрати»
73 «Інші фінансові доходи»	91 «Загальновиробничі витрати»
74 «Інші доходи»	92 «Адміністративні витрати»
	93 «Витрати на збут»
	94 «Інші витрати операційної діяльності»
	95 «Фінансові витрати»
	99 «Надзвичайні витрати»

4.8. Облік кредитів банків

4.8.1. Економічний зміст кредитів банків і завдання їх обліку

У забезпеченні сільськогосподарських підприємств коштами, потрібними для здійснення нормальної виробничої діяльності, велику роль відіграють кредити банків. Значення кредитів банків як джерела фінансування виробничо-господарської діяльності особливо зростає у періоди, коли надходжень коштів за реалізовану продукцію ще немає або їх не досить у зв'язку з відсутністю в певні періоди року продукції для реалізації.

Нормативні документи, які регулюють взаємовідносини сільськогосподарських підприємств з установами банку по кредитах. Взаємовідносини сільськогосподарських підприємств з установами банку по кредитах регулюються Законами України «Про банки і банківську діяльність», «Про внесення змін до ст. 13 Закону України «Про банки і банківську діяльність» від 17 червня 1993 р.; «Про внесення змін і доповнень до Закону України «Про селянське (фермерське) господарство» від 24 червня 1993 р., а також Указом Президента України «Про фінансово-кредитне забезпечення сільськогосподарських товаровиробників у 1993 році» від 7 липня 1993 р.

Механізм одержання кредиту. За необхідності одержання кредиту представник підприємства звертається у кредитний відділ банку з відповідними проханнями. Банківський працівник визначає можливість надання кредиту під дану операцію. Банк видає кредит, коли впевнений в кредитоспроможності підприємства або в прибутковості заходу, який він фінансує. Оскільки твердої впевненості в погашенні кредитів в умовах інфляції бути не може, то часто банки, крім техніко-економічного обґрунтування використання позичкових коштів, вимагають також додаткові гарантії повернення кредитів. Ними можуть бути: застава основних засобів або іншого майна; страхування ризику непогашених кредитів в окремих страхових компаніях, які заслуговують довіри; гарантії іншого підприємства або організації, що повинні бути письмово підтверджені.

Економічні відмінності коротко- і довгострокових кредитів. Сільськогосподарські підприємства можуть одержувати коротко- і довгострокові кредити. Основою поділу кредитів на коротко- і довгострокові є строк, протягом якого сільськогосподарське підприємство повинне повністю повернути в банк одержаний кредит. Короткострокові кредити обмежені одним роком, середньострокові — від одного року до трьох, довгострокові — понад три роки.

Від чого залежить розмір відсоткової ставки за користування кредитом?

За користування кредитом підприємства повинні платити відповідну відсоткову ставку. Вона залежить від деяких факторів. У кожній установі банку кредитні ставки різні. Це залежить від внутрішніх проблем банку, рівня відсоткових ставок по депозитах. Крім того, при визначенні кредитного відсоткова враховується фінансовий стан, репутація клієнта, а також строки і цілі кредиту. Розмір відсотка залежить від рівня рентабельності заходу, що фінансується, можливості погашення кредиту.

Як правило, ставки по довгострокових кредитах вищі, ніж по короткострокових.

Форми кредитних угод. Кредитні взаємовідносини сільськогосподарських підприємств з установами банку ґрунтуються на кредитних договорах між банком і підприємством. Останніми визначаються взаємні обов'язки і відповідальність банку та підприємства.

У кредитних договорах передбачається розмір кредиту і зобов'язання банку про його своєчасну видачу; строки і порядок погашення кредиту і відсоткові ставки за нього; обсяг та строки надання підприємствами звітності, а також довідок, необхідних для визначення і видачі кредитів; форми перевірки забезпече-

ності цільового використання кредитів та інші умови. При цьому можуть бути використані договори, розроблені як банком, так і клієнтом (підприємством).

Наприклад, за одним кредитним договором підприємству може бути відкритий позичковий рахунок, з якого кошти на повну суму кредиту одночасно використовуються на оплату розрахункового документа або перераховуються на поточний рахунок. В останньому випадку підприємство одержує цілковиту свободу у використанні кредиту, оскільки розпоряджається поточним рахунком самостійно. Крім кредитного договору, підприємство видає банку строкові зобов'язання, а у випадках, коли кредит перераховується на поточний рахунок, ще і заяву на одержання кредиту. При настанні строку погашення кредиту, вказаному в строковому зобов'язанні, банк автоматично стягує кредит з поточного рахунка підприємства. Кредит може погашатися частинами в різні строки, але для цього потрібно оформити кілька строкових зобов'язань із зазначенням конкретних строків і сум погашення.

Сутність кредитування через факторинг. Своєрідним кредитуванням підприємств є факторинг, який означає, що підприємство поступається банку своїми платіжними вимогами. Факторингові операції банк має право здійснювати тільки за рахунок власних коштів, фондів і прибутку на відміну від надання звичайних кредитів, коли джерелами є міжбанківські кредити, депозит і залишки коштів на рахунках своїх клієнтів. Після укладання з банком договору про надання факторингового кредиту банк оплачуватиме за рахунок своїх коштів платіжні вимоги, виставлені до покупців клієнта. В цьому випадку в платіжних вимогах необхідно зазначити не своє підприємство, а банк, що діє за факторингом, не поточний рахунок підприємства, а рахунок банку.

Такий вид обслуговування вигідний для підприємства тому, що воно одержує кошти відразу на поточний рахунок після пред'явлення розрахункових документів у банк. Банку ж вигідний факторинг внаслідок стягнення з підприємства комісійної винагороди і відсотків, а, також одержання пені у випадках неоплати розрахункових документів у строк.

Факторинг може оформлятися разовим договором і договором на тривале співробітництво.

Бухгалтерський облік повинен забезпечити своєчасне і правильне складання й подання банку документації, необхідної для одержання кредитів, контроль за цільовим використанням та своєчасним поверненням кредитів, інформацію про ефективність використання кредитних коштів з метою прийняття правильних управлінських рішень.

4.8.2. Облік довгострокових кредитів банків

Сільськогосподарським підприємствам банк надає довгострокові кредити для виробничих і культурно-побутових об'єктів, реконструкції та розширення тваринницьких ферм, приміщень для зберігання сільськогосподарської продукції та на інші потреби.

Для цих цілей можуть залучатися інші довгострокові позики.

Облік розрахунків по довгострокових позиках ведеться на рахунку 50 «Довгострокові позики».

На рахунку 50 «Довгострокові позики» ведеться облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими коштами у інших осіб, які не є поточними зобов'язаннями.

За кредитом рахунка 50 «Довгострокові позики» відображуються суми одержаних довгострокових позик, а також переведення короткострокових (відстрочених), за дебетом — погашення заборгованості за ними та переведення до 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»;

505 «Інші довгострокові позики в національній валюті»;

506 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті».

На субрахунках 501, 502 відображуються суми довгострокової заборгованості банкам за наданий кредит відповідно в національній та іноземній валюті.

На субрахунках 503, 504 відображуються суми відстроченої заборгованості банкам за кредит, термін погашення якого відстрочено, відповідно в національній та іноземній валюті.

На субрахунках 505, 506 відображуються суми довгострокової заборгованості щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), відповідно в національній та іноземній валюті.

Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками погашення кредиту (позик).

В табл. 4.16 наведено типову кореспонденцію рахунків з обліку довгострокових позичок.

4.16. Типова кореспонденція рахунків з обліку довгострокових позичок

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Отримання довгострокової позики на витрати по впровадженню нової техніки, механізації робіт, розширення матеріально-технічної бази підприємства, що використані на: а) оплату рахунків-фактур постачальників за обладнання б) оплату рахунків за виконані роботи в) видачу готівки для виплати заробітної плати при виконанні робіт господарським способом г) оплату фінансовим органам податків, утриманих з оплати праці персоналу підприємства за роботи, що виконані господарським способом д) на оплату заборгованості органам соціального страхування і забезпечення	63 63 30 64 65	50 50 50 50 50
2	Відображення довгострокового зобов'язання (частини) як поточної заборгованості по довгострокових зобов'язаннях	50	61
3	Погащення поточної заборгованості по довгострокових зобов'язаннях	61	311
4	Нараховані відсотки за позиками банку	951	684
5	Списання відсотків за кредит на фінансові результати	792	951

4.8.3. Облік короткострокових позичок

Для обліку короткострокових позик призначено рахунок 60 «Короткострокові позики».

На рахунку 60 «Короткострокові позики» ведеться облік розрахунків в національній і іноземній валюті за кредитами банків, строк повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу, та за позиками, термін погашення яких минув.

За кредитом рахунка відображуються суми одержаних кредитів (позик), за дебетом — сума їх погашення та переведення до довгострокових зобов'язань в разі відстрочення кредитів (позик).

Рахунок 60 «Короткострокові позики» має такі субрахунки:

601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»;

602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;

603 «Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті»;

604 «Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;

605 «Прострочені позики в національній валюті»;

606 «Прострочені позики в іноземній валюті». Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками їх погашення.

В табл. 4.17 наведено типову кореспонденцію рахунків по рахунку 60.

4.17. Типова кореспонденція рахунків з обліку короткострокових позик

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Одержані короткострокові позики банку в касу	30	60
2	Оплачені рахунки-фактури за рахунок короткострокових позичок банку	63	60
3	Нараховані відсотки за короткостроковими позиками банку	951	684
4	Перераховано банку за погашення заборгованості за короткостроковими позиками	60	311
5	Перераховано банку за користування короткостроковими позиками (відсотки)	684	311
6	Списання відсотків за кредит на фінансові результати	792	951

4.9. Облік доходів майбутніх періодів

Одним із видів зобов'язань є доходи, отримані авансом. Такі доходи називаються доходами майбутніх періодів. В той же час, коли підприємство отримує грошові кошти авансом за надання товарів або послуг у майбутньому, у нього виникає зобов'язання. Це зобов'язання свідчить про необхідність підприємству поставити товари або використати послуги в рахунок авансу, отриманого від покупця.

Доходи майбутніх періодів виникають у момент отримання авансів за товари або послуги, реалізація яких здійснюватиметься поступово протягом певного періоду часу.

До цього виду доходів відносяться:

- авансові платежі, одержані за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи;
- суму передплати, одержану за газети, журнали, інші періодичні та довідкові видання;
- виручку за вантажні перевезення.

У момент отримання авансу за вищеназвані товари, роботи, послуги, реалізації яких ще не було, підприємство не може відобразити дохід, оскільки при його нарахуванні в подібній ситуації буде порушуватися принцип нарахування. У зв'язку з цим отримана сума відображується у складі доходів майбутніх періодів.

Відповідно, у момент здійснення реалізації (коли дохід реально отримано) зменшуються зобов'язання і збільшуються доходи цього звітного періоду.

Бухгалтерський облік доходів майбутніх періодів ведуть на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів», за кредитом якого відображується сума одержаних доходів майбутніх періодів в кореспонденції з рахунками: 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

При списанні доходів майбутніх періодів та включення їх до складу доходів звітного періоду дебетується рахунок 69 і кредитується рахунок 70 «Дохід від реалізації» або 74 «Інші доходи». Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведеться за їх видами, датами їх утворення і визнання доходами звітного періоду.

Приклад. ПСП «Слобожанське» здало в оренду зерносклад ТОВ «Мрія» і 1 червня 2003 р. отримало орендну плату за 6 місяців у сумі 1800 грн.

31 серпня ПСП «Слобожанське» зробить запис, що відображає частину доходу, який відноситься до цього звітного періоду у сумі 900 грн $[(1800 : 6) \times 3]$.

Наведені в прикладі операції знайдуть відображення на відповідних бухгалтерських рахунках (табл. 4.18).

4.18. Облік доходів майбутніх періодів в ПСП «Слобожанське»

Пор. №	Найменування операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Отримано на поточний рахунок орендну плату авансом за червень-грудень місяці 2003 р.	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	69 «Доходи майбутніх періодів»	1800
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ із суми отриманого авансу	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»	300
3	Частину орендної плати, що припадає на звітний період, відображено у складі доходу звітного періоду	69 «Доходи майбутніх періодів»	713 «Дохід від операційної оренди активів»	900
4	Відображено суму ПДВ, раніше включену до складу податкового зобов'язання	713 «Дохід від операційної оренди активів»	643 «Податкові зобов'язання»	150
5	Віднесено дохід від операційної оренди на рахунок фінансових результатів	713 «Дохід від операційної оренди активів»	791 «Фінансові результати основної діяльності»	750



Розділ 5

ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ, ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ І ТОВАРІВ

5.1. Економічний зміст запасів на сільськогосподарських підприємствах і завдання їх обліку

Необхідною умовою підтримання виробництва сільськогосподарської продукції на певному рівні є постійна наявність частини оборотних активів у матеріальній формі (виробничі запаси). Так, щоб здійснювався процес виробництва, господарство повинно мати в необхідних розмірах запаси посівного матеріалу, кормів, палива, мінеральних добрив та засобів захисту рослин і тварин, запасних частин та інших виробничих запасів. При їх використанні ростуть витрати на виробництво. Результатом процесу виробництва є створення готової продукції і виробничі запаси переходять у форму готової продукції.

Які запаси визнаються активами?

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» запаси визнаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримує в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням та їх вартість може бути достовірно визначена.

Запаси-активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукції виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

На які класифікаційні групи поділяються виробничі запаси у сільськогосподарських підприємствах?

Щоб правильно організувати облік, всі виробничі запаси в сільськогосподарських підприємствах поділяються на такі класифікаційні групи:

- насіння і садивний матеріал;
- корми — концентровані, грубі, соковиті, тваринного походження, мінеральні корми тощо;

- нафтопродукти — гас, бензин, дизельне паливо, нігрол, автол, дизельне масло, солідол, технічний вазелін тощо;
- тверде паливо — дрова, вугілля, торф, брикет тощо;
- різна сільськогосподарська сировина для переробки на млинах, крупорушках, олійницях, сушарках тощо;
- запасні частини і ремонтні матеріали;
- готова продукція, виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» до запасів віднесено також незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу. Це особливий вид запасів та їх облік буде розглядатися в наступних розділах книги.

У чому полягає завдання обліку запасів?

Завданням бухгалтерського обліку запасів є:

- своєчасне оформлення первинних документів на всі операції, пов'язані з надходженням, зберіганням і витрачанням сільськогосподарської продукції, матеріалів та інших запасів;
- здійснення точного і повного контролю за своєчасним оприбуткуванням, зберіганням і економним витрачанням матеріальних цінностей у процесі виробництва, за додержанням встановлених норм витрат матеріалів;
- одержання на будь-яку дату точних даних про кількість сільськогосподарської продукції, матеріалів та інших запасів, які є в коморах, на складах і у виробничих підрозділах підприємства та інших місцях зберігання і використання;
- систематичний контроль за транспортно-заготівельними витратами під час придбання запасів на стороні;
- своєчасне виявлення виробничих запасів, які не використовуються в господарстві і які можна реалізувати для мобілізації

внутрішніх резервів, а також готової продукції, яка не користується попитом, і неліквідів.

Облік запасів має бути організований відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Як відображуються запаси за новим Планом рахунків?

У Плані рахунків, затвердженому наказом Міністерства України від 30.11.99 р. № 291 для відображення запасів передбачено клас 2 «Запаси», який містить 9 рахунків:

тить 9 рахунків:

- 20 «Виробничі запаси»;
- 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі»;
- 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
- 23 «Виробництво»;
- 24 «Брак у виробництві»;
- 25 «Напівфабрикати»;
- 26 «Готова продукція»;
- 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;
- 28 «Товари».

Кожний з названих рахунків передбачає наявність декількох субрахунків (за видами запасів).

Рахунки: 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві» в силу специфіки їх обліку будуть розглянуті в наступних розділах книги.

5.2. Оцінка запасів

Для вірного визначення кількісних та якісних показників господарської діяльності підприємства велике значення мають наукові методи їх обчислення, особливо оцінки запасів.

Оцінка запасів — це спосіб вираження їх у грошовому вимірнику, а сам процес оцінювання полягає в проведенні факту господарського життя у відповідність з комплексом уявлень про ці факти.

Міжнародними стандартами оцінки передбачені загальні поняття, що використовуються для оцінки майна та відображення його у фінансовій звітності. При цьому мається на увазі, що: *ринок* — система, в якій товари переходять від продавця до покупця за допомогою цінового механізму; *ціна* — певна грошова сума, що вимагається, припускається або сплачується за товар; *собівартість* — є ціна, що сплачена за товар, або сума, що необхідна для його виробництва.

Питання оцінки запасів досить дискусійне. У світовій та вітчизняній літературі є різні підходи відносно оцінок та їх класифікації.

Досить поширена думка класифікувати оцінки за групою ознак: відносно вимірювального об'єкта (індивідуальні і агрегатні); за суб'єктом вимірювання (історичні, калькуляційні); за критеріями визначення оцінок (об'єктивні, суб'єктивні); за моментом визначення оцінок (минулі, сучасні, майбутні); за методами розрахунків оцінки (початкова, відновлювальна, реалізаційна, рентна).

Під **індивідуальною оцінкою** розуміється вимірювання вартості одиниці активу (наприклад трактора, комбайна або станка).

Агрегатні оцінки необхідні для обчислення вартості деякої сукупності активів (наприклад одного центнера зерна, одної голови приплоду тварин).

Історична (первісна) оцінка запозичується із вже приведених вимірювань, а **калькуляційна** — визначається в господарстві *розрахунковим* шляхом. Так, до історичних (початкових) слід віднести більшість бухгалтерських оцінок матеріальних ресурсів, що запозичуються з первинних, а до калькуляційних — економічні і бухгалтерські оцінки собівартості.

Об'єктивні оцінки ґрунтуються на єдиному критерії для цього вимірювання. До них відносяться, перш за все, ті оцінки, обчислення яких засноване на цінах угоди.

Суб'єктивні оцінки опираються на внутрішні для цього вимірювання критерії, які впливають з цілей вимірювання, характеру вимірювальної величини, а також поглядів і переваги експертів. При цьому, критеріями цих оцінок можуть бути: експлуатаційна значимість різних видів майна, їх якісна характеристика, дохідність і таке інше.

За **моментом вимірювання** всі оцінки належить відносити до сучасного моменту. Але оцінки можуть характеризувати вартість майна в різних періодах часу і бути оцінками минулого, сучасного або майбутнього. Усі вони знаходять своє застосування: *оцінки минулого* — при аналізі економічної динаміки, *оцінки майбутнього* — в прогнозах і планових розрахунках, а *оцінки сучасного* — у всіх інших випадках.

Найбільш різноманітна класифікація оцінок за **методом розрахунку**.

Серед них, **початкова оцінка**, що уявляє собою сукупність витрат на придбання або виробництво активів, що обчислюється в номінальних цінах на момент оцінювання.

Відновлювальна оцінка визначає витрати на відновлення створеного в минулому активу в теперішньому або майбутньому часі. Відомі основні форми оцінок: за вартістю відтворення існуючих засобів, за вартістю засобів, аналогічних існуючим, але створеним з врахуванням технічного прогресу.

Реалізаційна оцінка є вирахований або передбачуваний дохід від реалізації майна. До неї відносяться ліквідаційна, роздрібна, оптова, закупівельна, договірна та інші оцінки.

Рентна або капіталізована оцінка визначає цінність активу, що вимірюється розміром доходу або ренти, який може мати підприємство від використання активів, котрі оцінюються.

За якою вартістю оцінюються придбані або вироблені запаси за вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»?

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю);
- суми, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- затрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається собівартість їх виробництва, яка визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість.

Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

Первісна вартість запасів, що придбані в обмін (або частковий обмін) на неподібні запаси, дорівнює справедливій вартості переданих запасів, збільшених (зменшених) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) в процесі обміну.

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- відсотки за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первісна вартість запасів у бухгалтерському обліку не змінюється, крім випадків, передбачених цим Положенням (стандартом).

Як здійснюється оцінка запасів на етапах їх руху?

Вищезгадані методики відносяться до первинної оцінки запасів. Але проблеми оцінювання на цьому не закінчуються поки не буде дана відповідь на питання як розподілити вартість ма-

теріальних цінностей, які надійшли у господарство за різними цінами, між тими, що використані на виробництво, реалізованими і тими, що залишились на підприємстві на кінець звітного періоду. З цього приводу пропонується матеріальні цінності оцінювати за їх конкретними видами за такими етапами руху цінностей: взяття на облік матеріальних цінностей; використання матеріалів на виробництво, їх реалізація та інше вибуття; визначення вартості залишків цінностей на кінець звітного періоду і відображення у бухгалтерській звітності.

Світова практика для вирішення цих проблем пропонує декілька методів визначення вартості. Серед них найбільш розповсюдженими вважаються:

- метод ідентифікації;

- метод середньої вартості;
- метод оцінки запасів за цінами перших закупок — ФІФО (*first — in, first — out -method FIFO*);
- метод оцінки запасів за цінами останніх закупок — ЛІФО (*last-in, first-out -method LIFO*).

Метод ідентифікації передбачає рух матеріальних цінностей з моменту їх придбання і до моменту реалізації або виробничого використання за фактичною їх вартістю, яка склалася на момент придбання. Його зручно застосовувати до матеріальних цінностей з великою вартістю, таких як автомобілі, трактори, комбайни, різне обладнання, партій дефіцитних матеріалів.

Приклад. На початок травня на підприємстві значилося 625 одиниць матеріальних цінностей вартістю 100 грн за одиницю. У травні надійшло ще три партії матеріальних цінностей: 1 травня — 50 одиниць вартістю 100 грн за одиницю, 13 травня — 100 одиниць вартістю 120 грн за одиницю і 25 травня — 70 одиниць вартістю 140 грн за одиницю. За цей же місяць реалізовано і відпущено на виробництво 775 одиниць матеріальних цінностей, у тім числі: 625 одиниць, що значилися на початок звітного періоду; 50 одиниць, що надійшли 1 травня; 100 одиниць, що надійшли 13 травня.

Оцінку руху товарних запасів за методом ідентифікації наведено у табл. 5.1.

5.1. Оцінка руху товарних запасів за методом ідентифікації за травень

№ рядка	Показники для оцінки руху запасів товарів	Кількість одиниць товару	Ціна за одиницю товару, грн	Разом, грн
1	Запаси на початок звітного періоду	625	100, 00	62 500
	Куплено:			
2	1 травня	50	100, 00	5000
3	13 травня	100	120, 00	12 000
4	25 травня	70	140, 00	9800
5	Разом надійшло (ряд. 2 + 3 + 4)	220	×	26 800
	Реалізовано і передано на виробництво			
6	Запаси матеріалів, що були на початок звітного періоду	625	100, 00	62 500
7	Матеріали, що надійшли 1 травня	50	100, 00	5000
8	Матеріали, що надійшли 13 травня	100	120, 00	12 000
9	Разом реалізовано та передано на виробництво	775	×	79 500
10	Залишилися на кінець звітного періоду матеріальні цінності, що закуплені 25 травня	70	140, 00	9800

У нашій державі цей метод знайшов широке поширення, але, не зважаючи на свою простоту, в зарубіжній практиці він застосовується в обмежених обсягах через два суттєві недоліки. По-

перше, у багатьох випадках важко і непрактично слідкувати за придбанням і використанням конкретних товарних одиниць. По-друге, в тому випадку, коли підприємство займається придбанням, реалізацією та використанням на виробництво однакових товарів, визначити, які товари вже реалізовані або використані на виробництво, а які залишилися, можливо з великим ступенем умовностей. Таким чином, виникає можливість маніпулювати визначенням прибутку. І залежно від того, за якою собівартістю буде продано товар одного і того ж найменування прибуток збільшуватиметься або зменшуватиметься.

Метод середньої вартості (середньозважена собівартість). За цим методом витрачені та реалізовані запаси, а також їх залишок на кінець звітного періоду оцінюються за середніми цінами з урахуванням залишку матеріалів (запасів) на початок звітного періоду та їх надходження за звітний період. Середня вартість одиниці може розраховуватись як загалом за звітний період, так і після кожного наступного надходження того чи іншого виду запасів. Методику визначення середньої вартості (середньозваженої собівартості) показано у табл. 5.2. Для її складання використовуємо попередній приклад.

5.2. Визначення середньої вартості (середньозваженої собівартості) матеріалів за травень

№ рядка	Показники для визначення середньої вартості матеріалів	Кількість одиниць товару	Ціна за одиницю товару, грн	Разом, грн
1	Запаси на початок звітного періоду	625	100, 00	62 500
	Куплено:			
2	1 травня	50	100, 00	5000
3	13 травня	100	120, 00	12 000
4	25 травня	70	140, 00	9800
5	Разом надійшло (ряд. 2 + 3 + 4)	220	×	26 800
6	Залишок на початок місяця разом з надходженням (ряд. 1 + ряд. 5)	845	×	89 300
7	Середня вартість товарної одиниці (ряд. 6 гр. 5 : ряд. 6 гр. 3)	×	105, 68	×
8	Реалізовано та відпущено на виробництво	775	105, 68	81 902
9	Запаси на кінець звітного періоду (ряд. 6 – ряд. 8)	70	105, 68	7398

Метод визначення середньої вартості матеріалів знайшов значне розповсюдження у бухгалтерській вітчизняній практиці.

Метод оцінки запасів за цінами перших закупок (ФІФО) припускає, що матеріали, які придбані першими, відпускаються

на виробництво чи реалізацію, тобто списуються за цінами перших надходжень. При цьому залишки матеріалів (запасів) на кінець звітної періоду оцінюються за цінами останніх надходжень. Цей метод має декілька суттєвих переваг: 1) він простий і доступний; 2) він співвідноситься з нормальним фізичним потоком товарів; 3) неможливе ніяке маніпулювання прибутком; 4) сума в балансі буде приблизно співпадати з поточною ринковою вартістю. Недоліки методу: 1) констатація «паперових» доходів; 2) більш тяжкий податковий тиск, якщо використовується в податкових цілях.

Згадану методику оцінки показано у табл. 5.3. Для її складання скористаємося даними, наведеними в табл. 5.1.

5.3. Оцінка руху запасів за цінами перших закупок (ФІФО)

№ рядка	Показники для оцінки руху запасів	Кількість одиниць товару	Ціна за одиницю товару, грн.	Разом, грн
1	Запаси на початок звітної періоду	625	100, 00	62 500
	Куплено:			
2	1 травня	50	100, 00	5000
3	13 травня	100	120, 00	12 000
4	25 травня	70	140, 00	9800
5	Разом надійшло (ряд. 2+ 3+ 4)	220	×	26 800
6	Реалізовано і передано на виробництво запаси матеріалів, що були на початок звітної періоду	625	100, 00	62 500
7	Матеріали, що надійшли 1 травня	50	100, 00	5000
8	Матеріали, що надійшли 13 травня	100	120, 00	12 000
9	Разом реалізовано та передано на виробництво	775	×	79 500
10	Залишилися на кінець звітної періоду матеріальні цінності, що закуплені 25 травня	70	140, 00	9800

За збігом обставин дані табл. 5.1 і 5.3 абсолютно тотожні, тому що в цих таблицях рух запасів матеріальних цінностей протягом звітної періоду відбувався за їх фактичною собівартістю.

Метод оцінки запасів за цінами останніх закупок (ЛІФО). Метод ЛІФО припускає, що матеріали (запаси), які придбані останніми, першими відпускатимуться на виробництво чи на реалізацію, тобто оцінюються за цінами останніх надходжень. Залишки матеріалів (запасів) на кінець звітної періоду оцінюватимуться в цьому випадку за цінами перших надходжень.

Переваги цього методу прямим чином пов'язані з тим, що ціни постійно зростають. Ця тенденція призводить до так званих «паперових» доходів. Вони дорівнюють вартості заміщення реалізованих або переданих на виробництво запасів на момент реалізації або передачі на виробництво за мінусом їх початкової (історичної) вартості. У період інфляції списання на реалізацію вартості реалізованих запасів (матеріалів) за останніми цінами, а вони найвищі, приведе до скорочення прибутку.

Методику оцінки запасів за цінами останніх закупок наведено у табл. 5.4.

5.4. Оцінка руху запасів за цінами останніх закупок (ЛІФО)

№ рядка	Показники для визначення оцінки руху запасів	Кількість одиниць товару	Ціна за одиницю товару, грн	Разом, грн
1	Запаси на початок звітного періоду	625	100,00	62 500
	Куплено:			
2	1 травня	50	100,00	5000
3	13 травня	100	120,00	12 000
4	25 травня	70	140,00	9800
5	Разом надійшло (ряд. 2 + 3 + 4)	220	×	26 800
	Реалізовано та передано на виробництво:			
6	Матеріали, що надійшли 25 травня	70	140,00	9800
7	Матеріали, що надійшли 13 травня	100	120,00	12 000
8	Матеріали, що надійшли 1 травня	50	100,00	5000
9	Матеріали, що знаходилися в запасі на початок місяця	555	100,00	55 500
10	Разом реалізовано і передано на виробництво (ряд. 6 + 7 + 8 + 9)	775	×	82 300
11	Залишилося матеріальних цінностей на кінець звітного періоду	70	100,00	7000

При її складанні використано дані, наведені в табл. 5.1.

Вплив методів оцінки матеріальних запасів на кінцеві фінансові результати наведено в табл. 5.5.

Найвищий прибуток зафіксований при використанні методу ФІФО, а найнижчий — при використанні методу ЛІФО. Як зазначалося вище, прибуток, одержаний від реалізації, при використанні оцінки руху запасів матеріалів за методами ідентифікації та ФІФО у нашому прикладі тотожній.

5.5. Результати впливу методів оцінки руху товарних запасів, грн

№ рядка	Показники для оцінки	Метод ідентифікації	Метод середньої вартості	Метод ФІФО	Метод ЛІФО
1	Обсяг продажу (виручка від реалізації в реалізаційних цінах)	100 000	100 000	100 000	100 000
2	Собівартість товарів:				
	Початкові запаси	62 500	62 500	62 500	62 500
3	Куплені товари	26 800	26 800	26 800	26 800
4	Собівартість товарів для продажу (ряд. 2 + 3)	89 300	89 300	89 300	89 300
5	Собівартість товарів, що залишилися на кінець звітного періоду	9800	7398	9800	7000
6	Собівартість реалізованих товарів (ряд. 4 – 5)	79 500	81 902	79 500	82 300
7	Прибуток від реалізації (ряд. 1 – 6)	20 500	18098	20 500	17 700

5.3. Облік виробничих запасів

Облік виробничих запасів Планом рахунків передбачено вести на **рахунку 20 «Виробничі запаси»**, по якому пропонується вести дев'ять субрахунків:

- 201** «Сировина і матеріали»;
- 202** «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»;
- 203** «Паливо»;
- 204** «Тара і тарні матеріали»;
- 205** «Будівельні матеріали»;
- 206** «Матеріали, передані в переробку»;
- 207** «Запасні частини»;
- 208** «Матеріали сільськогосподарського призначення»;
- 209** «Інші матеріали».

5.3.1. Документальне оформлення надходження виробничих запасів

Як оформляється надходження матеріалів від постачальників?

На сільськогосподарські підприємства матеріальні цінності надходять у основному від постачальників, взаємовідносини з якими регулюються на підставі договорів на постачання.

Матеріальні цінності можуть також надходити від підзвітних осіб в порядку їх закупки дрібними партіями за готівку.

На матеріали, що надійшли від постачальників, одержують розрахункові документи: платіжні вимоги, рахунки-фактури, платіжні вимоги з специфікацією, товарно-транспортні накладні. Ці документи реєструються працівником, який займається постачанням в Журналі обліку вантажів, що надходять.

Для одержання матеріалів зі складу постачальника або транспортної організації, як уже відмічалось раніше, експедитору бухгалтерія виписує Довіреність за встановленою формою, яка підписується керівником підприємства, головним бухгалтером і засвідчується печаткою господарства. Довіреність реєструється в Журналі обліку видачі довіреностей. Строк дії довіреності встановлено, як правило в межах 15 днів. Бухгалтерія слідкує за використанням довіреностей шляхом відмітки в спеціальній графі про надходження матеріалів на склад або про анулювання довіреності, якщо вона повернута до бухгалтерії без виконання.

За використаними довіреностями особи, які їх одержали, надають у бухгалтерію документи, які підтверджують, що матеріали здані ними на склад підприємства. Приймання і оприбуткування продукції і матеріалів, що надійшли від постачальників, оформляються на відповідних складах, як правило, шляхом складання накладних (внутрігосподарського користування), які виписуються на підставі розрахункових та інших супроводжувальних документів постачальника. Накладні виписуються на фактично прийняту кількість цінностей.

Поставка мінеральних добрив на центральний склад або безпосередньо в бригаду сільськогосподарського підприємства здійснюється постачальниками за затвердженим графіком після оформлення договору-замовлення.

При завезенні мінеральних добрив завідувач складу або комірник зобов'язаний зважити кожну машину і розписатися в одержанні вантажу в Товарно-транспортній накладній, яку він потім повертає шоферу-експедитору, що доставив мінеральні добрива. Одночасно з цим завідувач складу (комірник) одержує другий примірник Товарно-транспортної накладної і копію сертифіката на завезену партію добрив. Після оприбуткування вантажу в Книзі складського обліку документи передаються в бухгалтерію.

При поставці мінеральних добрив власними транспортними засобами із заводів представник сільськогосподарського підприємства пред'являє заводу-постачальнику Довіреність. На всю кількість одержаних за день добрив бухгалтерія заводу виписує

Рахунок-фактуру в двох примірниках і видає сертифікат, який підтверджує якість відпущених мінеральних добрив.

Нафтопродукти, що надішли в автоцистернах і бочках до нафтоскладу від нафтозбутових організацій, приймає завідувач нафтоскладу від особи, що доставила нафтопродукти в господарство, на підставі Товарно-транспортних накладних і Паспорта якості нафтопродуктів, де відзначається його найменування, якість, щільність, марка, технічні умови, яким відповідають нафтопродукти.

Сільськогосподарські підприємства купують медикаменти і перев'язні матеріали для лікування тварин, дезінфікуючі матеріали для проведення планових профілактичних заходів, антибіотиків і біогенних стимуляторів.

Платний відпуск названих матеріалів здійснюється через ветеринарні аптеки та інші організації-об'єднання «Зооветпостач» на підставі замовлень сільськогосподарських підприємств і рецептів ветеринарних лікарів.

Одержані ветеринарними працівниками медикаменти і лікувально-профілактичні засоби приймаються до обліку на підставі накладних, рахунків та інших документів.

Підзвітні особи придбані матеріальні цінності за готівку в магазинах, на ринку, в кооперативах або у населення повинні передати завскладом, який виписує Накладну (внутрігосподарського призначення).

При складанні Авансового звіту про витрачені суми на придбання матеріалів прикладаються первинні документи, що підтверджують факт купівлі (рахунки, чеки магазинів, квитанції прибуткового касового ордеру, акт (або довідку), якщо купівлю було здійснено на ринку або у населення).

Як ведеться облік запасів на складах?

Складське господарство в сільськогосподарських підприємствах організується, як правило, в центральних складах, коморах бригад, ферм і інших структурних підрозділах. При віддаленості підприємств від залізничних станцій можуть створюватися експедиторські склади. В центральних складах зосереджено основні запаси паливного матеріалу, кормів, готової продукції для реалізації, запасних частин, мінеральних добрив, будівельних та інших матеріалів, закуплених у постачальників. Через центральні склади ці запаси розподіляють між структурними виробничими підрозділами.

У коморах структурних виробничих і невиробничих підрозділів зберігається невелика кількість виробничих запасів товарно-матеріальних цінностей, які надходять з центральних складів, або можуть бути завезені безпосередньо від постачальників з обов'язковим документальним оформленням через центральний склад.

Матеріали на складах розміщують по секціях, а в них — за окремими групами і типосортрозмірами в штабелях, на стелажках, полицях та ін. У зерно-, насіннесховищах тощо секції повинні бути відокремлені герметичною перегородкою, що виключає можливість змішування продукції різних видів, сортів і репродукцій.

У місцях зберігання прикріплюють спеціальні ярлики з назвою та характеристикою певного виду продукції й матеріалів, а в необхідних випадках — і призначенням. Бланк ярлика на новий вид (номенклатурний номер) матеріальних цінностей заповнює завідувач складу (комірник) при надходженні цінностей на склад.

Нафтопродукти, включаючи відпрацьовані, слід зберігати на спеціально обладнаних нафтоскладах чи стаціонарних пунктах заправки машин, мінеральні добрива — на складах відповідно до встановлених правил.

При передачі складу іншій особі (через переміщення або звільнення матеріально відповідальної особи з тих, чи інших причин) проводять інвентаризацію продукції та матеріалів і складають акт.

Облік продукції й матеріалів на складах (у коморах) здійснює матеріально відповідальна особа (завідувач складу, комірник та ін.) за сортами згідно з правилами їх зберігання. Облік ведуть на картках складського обліку матеріалів, які видають матеріально відповідальним особам під розписку в реєстрі видачі карток. Останні зберігають у спеціальних картотеках за обліковими групами, а всередині їх — у порядку зростання номенклатурних номерів чи за алфавітом, групи та підгрупи в картотечі відокремлюють роздільниками з проставленими на них номерами. На кожний номенклатурний номер продукції та матеріалів відкривають окрему картку, де завідувач складу (комірник) зазначає місце зберігання (стелаж, комірку тощо). Замість карток дозволяється вести облік в оформлених належним чином Книгах складського обліку.

У картотечі (Книзі) складського обліку відкривають окремі картки (сторінки) на сільськогосподарську продукцію, яка: пере-

ходить із минулого року; вироблена в звітному році; куплена в цьому році та перероблена на давальницьких засадах. У лімітно-забірних картах, накладних та інших документах на відпуск слід вказувати, який вид продукції й за якою оцінкою видається (суму підраховують у бухгалтерії). Okремо ведуть облік біопрепаратів, медикаментів і хімічних речовин, придбаних за рахунок власних коштів і бюджетних асигнувань.

Записи в Книзі (картах) складського обліку завідувач складу робить щодня окремо по кожному разовому документу (об'єднувати дані кількох документів в один запис не дозволяється); після кожного запису виводять залишок. Дані відомостей витрачання кормів, лімітно-забірних карт та інших нагромаджувальних документів завідувач складу заносить у Книгу (карту) в міру їх закриття, але не пізніше першого числа наступного за звітним місяця. Бажано лімітно-забірні карти зберігати разом із регістрами складського обліку.

Якщо фактичний залишок матеріальних цінностей значно відхиляється від встановленої норми запасу, а також за наявності матеріальних цінностей, які тривалий час лежать без руху, завідувач складу інформує про це адміністрацію сільськогосподарського підприємства.

Деяких працівників бухгалтерії закріплюють наказом (розпорядженням) по підприємству за складами (коморами) для контролю за своєчасністю та якістю ведення обліку. Перевірку записів і виведення залишків по кожній операції працівник бухгалтерії підтверджує своїм підписом по відповідному рядку картки (книги) складського обліку. Матеріально відповідальні особи на вимогу працівника бухгалтерії зобов'язані пред'являти для фактичної перевірки (в натурі) визначені матеріальні цінності. Таку перевірку бажано робити насамперед по дорогих і дефіцитних матеріалах.

Щомісяця матеріально відповідальні особи на підставі первинних документів складають Звіт про рух матеріальних цінностей у двох примірниках і подають його в бухгалтерію разом із документами, що підтверджують надходження та витрачання матеріалів. До Звіту включають лише ті види продукції й матеріалів, по яких був рух у звітному періоді. Залишки на початок місяця по кожному номенклатурному номеру зіставляють із залишками звітів попереднього місяця. Надходження і вибуття матеріалів протягом місяця фіксують на підставі первинних документів, після чого підраховують обіг і визначають сальдо на кінець місяця. Ці дані порівнюють із записами в Книзі (картах)

складського обліку. Дані про залишки продукції й матеріалів та їхній рух матеріально відповідальні особи у Звіті фіксують не тільки в кількісному а й у грошовому вираженні, підтверджуючи це своїм підписом. Приймаючи звіти, працівники бухгалтерії перевіряють правильність їх складання, таксують і визначають суми обігу і залишків у грошовому вираженні.

У зв'язку зі значною кількістю назв запасних частин і ремонтних матеріалів до тракторів, автомобілів, комбайнів та інших сільськогосподарських машин за наявності твердих договірних цін із метою зменшення трудомісткості обробки відповідальні особи подають звіти про рух запасних частин і ремонтних матеріалів тільки в сумарному вираженні (без переліку назв цінностей). У такому разі оцінку одержаних і використаних матеріалів здійснює відповідальна особа безпосередньо у відповідних документах. У звітах деталі групують за такими аналітичними рахунками: «Запасні частини до тракторів»; «Запасні частини до автомобілів» тощо.

Облік надходження й витрачання медикаментів (за винятком спирту та отруйних і сильнодіючих лікарських засобів) та інших лікувально-профілактичних засобів і матеріалів здійснюють у кількісному вираженні в Книзі (картках) складського обліку. Щомісяця спеціаліст ветеринарної служби на підставі первинних документів (накладні, рахунки, акти, рецепти тощо) складає і подає в бухгалтерію Звіт про рух біопрепаратів і ліків у кількісному та грошовому вираженні.

Облік отруйних і сильнодіючих речовин у кількісному вираженні відповідно до спеціальних вказівок, розроблених Міністерством охорони здоров'я України, ведуть, використовуючи пронумеровані, прошнуровані, скріплені сургучною печаткою підприємства і підписані головним лікарем ветеринарної медицини та головним бухгалтером книги. Ці види матеріалів зберігають окремо в спеціально обладнаних для цього місцях.

Облік бланків суворої звітності матеріально відповідальні особи здійснюють у картках (книгах) складського обліку по кожному найменуванню за кількістю і номінальною вартістю. Надходження та витрачання зазначених бланків оформляють, як і операції по надходженню і витрачання коштів. Дані про рух білетів, талонів, абонементів, акцій, облігацій тощо відображують у звітах матеріально відповідальних осіб та інших реєстрах (сальдові відомості, відомості обліку руху товарно-матеріальних цінностей та інші аналогічні реєстри або машинограми) окремими позиціями подібно до обліку в місцях зберігання.

Працівники бухгалтерії порівнюють дані про рух продукції й матеріалів з даними, наведеними у виправдних документах, доданих до звіту, після чого його таксують. Повноту оприбуткування матеріалів, одержаних зі сторони, перевіряють зіставленням із відповідними регістрами.

5.3.2. Синтетичний та аналітичний облік виробничих запасів

Для узагальнення інформації про наявність і рух виробничих запасів застосовують окремі субрахунки. Основна маса виробничих запасів надходить від постачальників і лише матеріали сільськогосподарського призначення виготовляються безпосередньо в сільськогосподарському підприємстві.

Розглянемо особливості обліку окремих видів запасів по субрахунках рахунка 20 «Виробничі запаси».

Як ведеться облік сировини і матеріалів?

Для обліку сировини і матеріалів призначено субрахунок 201 «Сировина і матеріали». На ньому відображуються наявність та рух сировини і основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється або є необхідними компонентами при її виготовленні. Допоміжні матеріали, які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі, також відображуються на субрахунку 201. Підприємства, що заготовляють сільськогосподарську продукцію для переробки також відображують її вартість на цьому субрахунку.

Якщо сільськогосподарські підприємства мають переробні підприємства і заготовляють сировину, яка є компонентом продукції, що виробляється, то ця сировина також обліковується в межах субрахунка 201 «Сировина і матеріали».

Як ведеться облік палива?

Паливо виділяється в окрему групу матеріалів у зв'язку з його значною роллю в народному господарстві і великою питомою вагою в загальних витратах виробничих запасів на виробництво. Тому на субрахунок 203 «Паливо» обліковуються всі види пального і мастильних матеріалів — бензин за марками, гас, дизельне паливо, автол, солідол та ін.

Облік нафтопродуктів ведеться за їх видами і матеріально відповідальними особами. Пальне зі складу відпускається по

Лімітно-забірним карткам, а підставою для списання пального на витрати виробництва є Обліковий лист тракториста-машиніста, Дорожній лист вантажного або легкового автомобіля.

На субрахунку 203 відображується також наявність та рух твердого палива (дров, вугілля, торфу), газу в балонах та інше паливо.

При списанні пального на автомобільному транспорті використовуються такі види норм витрат палива: лінійні норми, які регламентують витрати палива в процесі руху автомобіля; норми витрати палива на роботу спеціального обладнання, встановленого на автомобілях.

Лінійні норми встановлюються для кожної марки автомобіля, які експлуатуються і відповідають умовам роботи автомобільного транспорту. Використовуються три види лінійних норм: базова норма на 100 кілометрів пробігу, норма на 100 т/км транспортної роботи і норма на поїздки з вантажем (враховуються збільшення витрат палива, що зв'язане з маневруванням у пунктах завантаження і розвантаження, наприклад, при збиранні врожаю).

Як ведеться облік будівельних матеріалів?

Облік будівельних матеріалів ведеться на субрахунку 205 «Будівельні матеріали», де підприємства-забудовники відображують рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, які належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій.

На субрахунку 205 обліковуються будівельні матеріали за групами, прийнятими в народному господарстві, а саме: силікатні матеріали (цегла, цемент, вапно, алебастр, пісок, камінь і т.п.); лісні матеріали (ліс круглий, пиломатеріали та ін.); будівельний метал (залізо листове, сталь); металовироби (цвяхи, скобяні вироби); санітарно-технічні матеріали (крани, трійники, муфти, фланці та ін.); електротехнічні матеріали (провід, шнур, патрони, лампи), хімічні матеріали (фарба, оліфа, толь, руберойд, асфальт).

На окремих аналітичних рахунках обліковують різні конструкції і деталі, а також виробниче, енергетичне і технологічне обладнання, що призначене до встановлення на об'єктах капітального будівництва і потребує монтажу, тобто прикріплення до будь-яких несучих конструкцій будинків і споруд. До них належать, наприклад, підвісні дороги, автопоїлки і т.п. Обладнання, що не потребує монтажу на субрахунку 205 не обліковується.

Облік по субрахунку 205 ведеться за видами матеріалів і, як правило, за укрупненою номенклатурою. Так, на одному рахунку обліковуються цвяхи різних розмірів за умови, що ціни на них не дуже відрізняються. Це робиться з метою спрощення обліку.

В звітах про рух матеріальних цінностей, що складається по субрахунку 205, витрати матеріалів необхідно групувати в розрізі будівельних об'єктів. Окремо необхідно показувати витрати матеріалів на поточні і капітальні ремонти.

Як ведеться облік матеріалів, переданих в переробку?

Матеріали, передані в переробку обліковуються на субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку». Тут відображуються, перш за все, матеріали, передані в переробку на сторону, та, які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Аналітичний облік матеріалів, що передані в переробку, ведеться в розрізі, що забезпечує інформацію про підприємства-переробники і контроль за операціями з переробки і відповідними витратами.

Як ведеться облік запасних частин?

Для обліку запасних частин призначено субрахунок 207 «Запасні частини», на якому ведеться облік запасних частин, призначених для ремонту різних машин і механізмів: тракторів, комбайнів, сільськогосподарських машин, автомобілів, будівельних і дорожніх машин і т.ін. Тут же обліковується і гума, що є в запасі.

Автомобільні шини (покришки, камери), що на колесах і в запасі при автомобілі та включені в купівельну ціну, а значить і в інвентарну вартість, обліковуються в складі основних засобів.

Для обліку запасних частин відкриваються такі аналітичні рахунки: запасні частини до тракторів; запасні частини до автомобілів; запасні частини до комбайнів; запасні частини до сільськогосподарських машин; інші запасні частини. В книгах або картках складського обліку завідувачі складів або комірники ведуть облік запасних частин за їх преїскурантними номерами.

Видача запасних частин із складів проводиться за відомістю дефектів на ремонт машин, лімітно-забірними картками або накладними, які виписуються окремо на кожну машину, що ремонтується. Витрати запасних частин на ремонт основних засобів, якщо ремонт проводиться в своїй майстерні, списуються в дебет рахунка 23 «Виробництво». При поточному ремонті поза ремонтною майстернею, безпосередньо у виробничих умовах, витрачені запасні частини списуються на витрати відповідних виробництв.

Деякі особливості має облік шин. Шини для машин, що зберігаються на складах, обліковуються на субрахунок 207 в оцінці їх придбання на окремих рахунках. Ці рахунки відкриваються за марками машин, для яких призначено шини. При списанні автомобілів та причепів часто знімають шини, ще придатні для використання, і, які оприбутковуються бухгалтерською проводкою дебет субрахунка 207 кредит субрахунка 746, як виручка від ліквідації основних засобів.

Якщо шини знімаються з автомобілів через непридатність для подальшої експлуатації, то вони приймаються на облік по субрахунок 207 з кредиту рахунка затрат виробництва, на яких обліковувалися витрати по роботі автотранспорту (23). Зняті шини можуть бути в різному стані: деякі з них придатні для відновлення, інші придатні тільки для здачі на переробку на регенерат. Тому вартість оприбуткованих старих шин і, відповідно, порядок відображення на рахунках цих операцій теж буде різний. Непридатні до відновлення шини приймаються на облік на субрахунок 205. Шини, придатні для відновлення, зараховуються на дебет рахунка 207, на окремих аналітичний рахунок «Автошина, що підлягає відновленню».

При здачі шин для відновлення на шиноремонтний завод з обміном на відновленні, вартість зданих шин відображується в межах рахунка 207, тобто дебетується субрахунок 207 і кредитується субрахунок 207 із застосуванням окремих аналітичних рахунків. При одержанні відновлених шин на склад дебетується субрахунок 207 аналітичний рахунок «Автошини на складі» і кредитується субрахунок 207 аналітичний рахунок «Шини на відновленні». На аналітичний рахунок «Шини на відновленні» відносяться всі витрати, що пов'язані з відновленням шин.

Як обліковуються матеріали сільськогосподарського призначення?

Для обліку матеріалів сільськогосподарського призначення застосовується субрахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення», на якому сільськогосподарські підприємства відображують мінеральні добрива, засоби захисту рослин, біопрепарати, медикаменти.

Біопрепарати, медикаменти і хімікати в бухгалтерії підприємства обліковуються тільки в грошовому виразі. Кількісний облік ведуть працівники ветеринарної служби підприємства.

Слід мати на увазі, що добрива, засоби захисту рослин списуються на витрати виробництва за Актом про використання міне-

ральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів.

Деякі особливості має облік медикаментів. Видача медикаментів проводиться за рецептами і підтверджується записом в амбулаторному журналі. Щомісяця ветеринарний спеціаліст складає на підставі первинних документів звіт про рух біопрепаратів і медикаментів і подає його в центральну бухгалтерію господарства. Списання біопрепаратів і медикаментів проводиться за актами, складеними на підставі записів в амбулаторному журналі. Такі дефіцитні ліки, як спирт-ректифікат, опій, морфій, а також ліки, що вміщують отруйні і сильнотоксичні засоби, з метою контролю необхідно списувати тільки за рецептами.

Як відображуються на бухгалтерських рахунках саджанці, насіння і корми?

Саджанці, насіння і корми одержані від врожаю і призначені для власних потреб на підставі первинних документів повинні бути оприбутковані на рахунок 20 «Виробничі запаси» субрахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення». На цьому субрахунку обліковується рух насіння, саджанців і кормів як власного виробництва, так і тих, що куплені на стороні.

Аналітичний облік ведуть по кожному виду продукції із зазначенням кількості, ціни і вартості (на складах, в коморах та інших місцях зберігання — за кількістю). При цьому облік насіння зерна ведуть за назвою кожної культури та її ботанічного сорту. Зерно, що зібране з насінневих ділянок і призначене на насіння обліковується на окремих аналітичних рахунках. Сіно багаторічних і однорічних трав, а також природних сінокосів на субрахунку 208 обліковується на одному аналітичному рахунку «Сіно всіх видів». Солому озимих і ярових культур обліковують на загальному рахунку «Солома», на окремих аналітичних рахунках обліковують заготовлений силос і коренеплоди.

Оприбуткування зерна при зборі врожаю проводиться в початковій бункерній масі. Після сортування та сушіння зерна, втрати його, що викликані доробкою (відходи, що не використовуються, втрати вологи та тому подібне) на підставі Актів на сортування і сушку продукції рослинництва сторнуються по дебету рахунка 20 «Виробничі запаси» субрахунка 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» і кредиту рахунка 23 «Виробництво».

Скошена і згодована тваринам зелена маса оприбутковується на дебет субрахунка 208 з кредиту рахунка 23 «Виробництво» і одночасно списується на витрати по тваринництву на ту групу тварин, для годівлі яких вона використана. Кількість зеленої

маси визначається шляхом зважування всієї маси, або на підставі зважування її з контрольних ділянок з подальшим переведенням на всю скошену площу, про що складається Акт з участю агронома і зоотехніка.

Корми, що використані шляхом випасу на пасовищах і вигонах, не оприбутковуються, а затрати по догляду за випасами і посівами списуються безпосередньо на витрати по утриманню відповідних груп тварин. При цьому дебетується субрахунок 232 «Тваринництво» і кредитується субрахунок 231 «Рослинництво». При заготівлі кормів на стороні (господарством) всі витрати, пов'язані з такими заготовками, обліковуються на рахунку 23 «Виробництво». Після виявлення всіх витрат по заготівлі кормів визначається їх собівартість і оприбутковують по субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення».

Витрати на перебирання картоплі, сортування овочів та іншої продукції рослинництва минулих років обліковуються на рахунку 23 на відповідних аналітичних рахунках. З кредиту цих рахунків оприбутковується повноцінна продукція за фактичною собівартістю, що склалася, включаючи вартість сільськогосподарської продукції, направленої на перебирання і сортування.

Неповноцінна продукція, що використана на годівлю тварин, відноситься на зменшення вартості продукції, одержаної після переробки, в оцінці, що відповідає кормовим коренеплодам або зеленій масі.

При переробці кормів і готової продукції їх кількість і вартість списуються з кредиту субрахунка 208 в дебет рахунка 23. Одержану продукцію оприбутковують з кредиту рахунка 23 в дебет субрахунка 208.

5.3.3. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку руху виробничих запасів

Рахунок 20 «Виробничі запаси» призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тім числі сировини і матеріалів, які є в дорозі та переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва. За дебетом рахунок 20 «Виробничі запаси» відображують надходження запасів на підприємство, їх дооцінку, за кредитом — витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінку тощо.

Як відобразити на рахунках бухгалтерського обліку придбання виробничих запасів за грошові кошти?

Розглянемо приклад відображення в бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО 9 «Запаси» операції з придбання виробничих запасів за грошові кошти.

Приклад 1. Підприємство закупило комбікорм для годівлі тварин на суму 2400 грн (в т. ч. ПДВ — 400 грн). Витрати на транспортування комбікорму склали 240 грн (в т. ч. ПДВ — 40 грн).

Рішення наведено в табл. 5.6.

5.6. Облік виробничих запасів (комбікорму), що придбані за грошові кошти

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
	Варіант 1. Попередня оплата			
1	Проведена оплата комбікорму	371	311	2400
2	Відображено податковий кредит по ПДВ на комбікорм	641	644	400
3	Оприбутковано комбікорм	208	631	2000
4	Списана сума раніше нарахованого податкового кредиту	644	631	400
5	Відображено залік заборгованості	631	371	2400
6	Оплачені витрати на транспортування комбікорму	371	311	240
7	Відображено податковий кредит по ПДВ на транспортування комбікорму	641	644	40
8	Витрати на транспортування включені в первісну вартість комбікорму	208	631	200
9	Списана сума раніше нарахованого податкового кредиту	644	631	40
10	Відображено залік заборгованості	631	371	240
	Варіант 2. Оплата проведена після оприбуткування комбікорму			
1	Оприбутковано комбікорм	208	631	2000
2	Відображено податковий кредит по ПДВ за оприбуткований комбікорм	641	631	400
3	Оплачена вартість комбікорму і сума податкового кредиту по ПДВ	631	311	2400
4	Сума витрат на транспортування включена в первісну вартість комбікорму	208	631	200
5	Відображено податковий кредит по ПДВ на транспортні витрати	641	631	40
6	Оплачені послуги з транспортування	631	311	240

Як відобразити на рахунках бухгалтерського обліку придбання виробничих запасів за бартером?

Крім придбання виробничих запасів за грошові кошти достатньо розповсюдженими є ситуації, коли виробничі запаси одержують за бартером. Бартер (товарообмінні операції) може здійснюватися з участю подібних і неподібних виробничих запасів.

Відповідно до П(С)БО 9 первісна вартість запасів, придбаних в обмін на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів.

Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первинною вартістю одержаних виробничих запасів є їх справедлива вартість, а різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

Нагадаємо, що подібними активами відповідно до П(С)БО 15 є активи, які подібні за своїм призначенням і мають однакову справедливу вартість.

При обміні подібними запасами не визнається дохід, а тому і не визначаються фінансові результати.

Вважається, що замість одного активу було одержано еквівалент цього активу (тобто його замінили таким самим активом).

Відповідно до П(С)БО 9 справедливою вартістю виробничих запасів є їх відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) тобто вартість їх відтворення в сучасних умовах і цінах. Одним із можливих варіантів при визначенні справедливих цін може бути ціна, зафіксована в прайс-листах і в інших подібних документах, хоча не виключається і застосування експертної оцінки.

Розглянемо порядок відображення операцій по обміну виробничими запасами на такому умовному прикладі.

Приклад 2. Підприємство А придбало комбікорм у підприємства В для годівлі птиці в обмін на зерно. Балансова вартість зерна 1500 грн, його справедлива вартість на дату обміну, що визначена за даними прайс-листів, — 2000 грн. Балансова вартість комбікорму — 1800 грн, справедлива вартість комбікорму на дату обміну 2000 грн.

Як бачимо, виходячи із свого функціонального призначення і справедливих вартостей активи, що обмінюються, є подібними, при цьому їх справедлива вартість вища балансової вартості, а тому, балансова вартість одержаних активів визначається на рівні балансової вартості активів, що вибули.

Отже, для підприємства А первісна вартість одержаного комбікорму дорівнює балансовій вартості зерна і складає 1500 грн, а для підприємства В первіс-

на вартість одержаного зерна дорівнює балансовій вартості комбікорму і складає 1800 грн.

Окреме питання, яке виникає в цьому зв'язку — визначення ціни операції, що необхідна для визначення податкових зобов'язань по ПДВ і податку на прибуток. Як відомо, для цілей оподаткування прибутку валові доходи і валові витрати від здійснення бартерних операцій визначаються із договірної ціни, але не нижче звичайної ціни. При визначенні ПДВ базою для оподаткування є фактична ціна операцій, яка також не може бути нижчою звичайної ціни. Якщо ототожнити розуміння звичайної і справедливої ціни, то базою для оподаткування запасів буде, що обмінюються, договірна ціна 2000 грн, ПДВ — 400 грн, разом 2400 грн.

При проведенні цієї бартерної операції у нас не виникає будь-яких фінансових результатів. Облік бартерних операцій наведено в табл. 5.7.

5.7. Облік обміну виробничими запасами (справедлива вартість вище балансової вартості)

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
	Підприємство А			
1	Відвантажено зерно в обмін на комбікорм	361	208	1500
2	Відображено виникнення податкових зобов'язань	361	641	400
3	Оприбутковано комбікорм	208	631	1500
4	Відображено виникнення податкового кредиту	644	631	400
5	Відображено залік взаємних заборгованостей	631	361	1900
	Підприємство В			
1	Відвантажено комбікорм в обмін на зерно	361	208	1800
2	Відображено виникнення податкових зобов'язань	361	641	400
3	Оприбутковано зерно	208	631	1800
4	Відображено виникнення податкового кредиту	644	631	400
5	Відображено залік взаємних заборгованостей	631	361	2200

За умовами нашого прикладу справедливі вартості запасів, що обмінюються, вищі їх балансової вартості. В іншому випадку одержані запаси необхідно було б оприбутковувати за справедливою вартістю, а різницю списати на витрати звітного періоду.

Приклад 3. Розглянемо умови попереднього прикладу, враховуючи, що справедлива вартість запасів, що обмінюються, складає 1400 грн.

В цьому випадку як договірну вартість доцільно прийняти справедливую вартість з врахуванням ПДВ — 1680 грн (ПДВ — 280 грн).

Порядок обліку наведено в табл. 5.8.

5.8. Облік обміну виробничими запасами (балансова вартість вище справедливої вартості)

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
	Підприємство А			
1	Відвантажено зерно в обмін на комбікорм в оцінці справедливої вартості зерна	361	208	1400
2	Списано на витрати різницю між балансовою і справедливою вартістю (1500 – 1400)	949	208	100
3	Відображено податкове зобов'язання по ПДВ	361	641	280
4	Оприбутковано комбікорм, що надійшов в обмін на зерно (за справедливими цінами)	208	631	1400
5	Відображено податковий кредит по ПДВ	641	631	280
6	Відображено залік взаємних заборгованостей	631	361	1680
	Підприємство В			
1	Надійшло зерно в обмін на комбікорм	208	631	1400
2	Нарахована сума податкового кредиту	641	631	280
3	Відвантажено комбікорм в обмін на зерно	361	208	1400
4	Відображено податкове зобов'язання по ПДВ	361	641	280
5	Списана на витрати різниця між балансовою і справедливою вартістю (1800-1400)	949	208	400
6	Відображено залік взаємних заборгованостей	631	361	1680

В практиці сільськогосподарських підприємств найчастіше відбувається обмін неподібними запасами, тобто запасами, які мають різне функціональне призначення або різні справедливі вартості.

Відповідно до П(С)БО 9 первісна вартість запасів, придбаних в результаті обміну на неподібні запаси, дорівнює справедливій вартості переданих запасів, збільшеної (зменшеної) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, що були передані (отримані) в процесі обміну.

При цьому відповідно до П(С)БО 15 сума доходу по бартерному контракту визначається по справедливій вартості запасів, одержаних підприємством, зменшеної або збільшеної на суму відповідно переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів.

Розглянемо умовний приклад.

Приклад 4. Підприємство А обміняло зерно фуражне (балансовою вартістю 1500 грн, справедлива вартість 2000 грн) на солярку від підприємства В

(балансова вартість солярки 3000 грн, справедлива вартість 2600 грн). При цьому підприємство А доплатило підприємству В 600 грн.

З наведеного прикладу видно, що запаси, які обмінюються, є неподібними не тільки за їх справедливою вартістю, але й за їх функціональним призначенням. Первісна вартість одержаної солярки дорівнюватиме справедливій вартості зерна плюс сума сплаченої грошової компенсації (600 грн) = 2600 грн.

Дохід від операції з передавання зерна згідно з П(С)БО 15 дорівнює справедливій вартості одержаного пального (2600 грн) мінус сума сплаченої грошової компенсації (600 грн) = 2000 грн.

Дохід від операції з передавання солярки згідно з П(С)БО 15 дорівнює справедливій вартості одержаного зерна (2000 грн) плюс сума одержаної грошової компенсації (600 грн.) = 2600 грн.

Фінансовий результат від передавання зерна становить:

$$\text{Дохід} - \text{Балансова вартість зерна} = 2000 - 1500 = 500 \text{ грн.}$$

Фінансовий результат від передачі солярки становить:

$$\begin{aligned} \text{Дохід} - \text{Балансова вартість солярки} &= 2600 - 3000 = \\ &= -400 = \text{Збиток } 400 \text{ грн.} \end{aligned}$$

Наведемо дані результати в табл. 5.9.

5.9. Визначення фінансового результату від бартерної операції

Пор. №	Показники	Сума, грн	Показники	Сума, грн
1	Підприємство А Первісна вартість солярки: 1) справедлива вартість зерна 2) сума сплаченої грошової компенсації РАЗОМ	+ 2000 + 600 + 2600	Підприємство В Первісна вартість зерна: 1) справедлива вартість солярки 2) сума одержаної грошової компенсації РАЗОМ	+ 2600 + 600 + 2000
2	Дохід: 1) справедлива вартість одержаної солярки 2) сума сплаченої грошової компенсації РАЗОМ	+ 2600 - 600 2000	Дохід: 1) справедлива вартість одержаного зерна 2) сума одержаної грошової компенсації РАЗОМ	+ 2000 + 600 2600
3	Фінансовий результат 1) дохід 2) балансова вартість зерна ПРИБУТОК	+ 2000 - 1500 + 500	Фінансовий результат 1) дохід 2) балансова вартість солярки ЗБИТОК	+ 2600 - 3000 - 400

Звертаємо вашу увагу на деяку розбіжність у визначенні справедливих цін згідно з П(С)БО 15, які застосовуються у бухгалтерському обліку з визначенням звичайних цін на об'єкти, що обмінюються для цілей податкового обліку. Ці розбіжності мають бути усунуті при встановленні договірної ціни, яка визначається з максимальної справедливої вартості (у нашому прикладі —

2600 грн.). Таким чином, вартість такого договору доцільно прийняти в розмірі 3100 (в т. ч. ПДВ — 520 грн).

Відобразимо бартерні операції неподібними запасами на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 5.10).

5.10. Облік обміну неподібними виробничими запасами

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
	Підприємство А			
1	Списується первісна вартість фуражного зерна, яке обмінюється на солярку	901	208	1500
2	Перерахована доплата за солярку	361	311	600
3	Відображено дохід від обміну зерна на солярку	361	701	2520
4	Оприбутковано солярку, що надійшла в обмін на зерно (за справедливими цінами)	203	631	2600
5	Нарахована сума податкових зобов'язань $(2000 + 600) \times 20\%$	701	641	520
6	Нарахована сума податкового кредиту	641	631	520
7	Проведено залік заборгованостей	631	361	3120
8	Списана собівартість обміненого фуражного зерна на солярку на фінансові результати	791	901	1500
9	Списано дохід від обміну зерна на солярку на фінансові результати	701	791	2000
10	Віднесено фінансовий результат від обмінних операцій на нерозподілені прибутки	791	441	500
	Підприємство В			
1	Списана первинна вартість солярки на обмінене фуражне зерно	943	203	3000
2	Надійшла грошова компенсація за солярку, що обмінюється на зерно	311	361	600
3	Відображено дохід від обміну солярки на фуражне зерно $(2600 \text{ справедлива вартість солярки} + 520 \text{ ПДВ})$	361	712	3120
4	Нарахована сума податкових зобов'язань $(2600 \times 20\%)$	712	641	520
5	Оприбутковане фуражне зерно	208	631	2000
6	Нарахована сума податкового кредиту	641	631	520
7	Проведено залік заборгованості	631	361	2520
8	Списана собівартість обміненої солярки на фуражне зерно на фінансові результати	791	943	3000
9	Списано дохід від обміну солярки на фуражне зерно на фінансові результати	712	791	2600
10	Віднесено фінансовий результат від обмінних операцій на непокриті збитки	442	791	400

На яких рахунках бухгалтерського обліку відображується рух виробничих запасів?

Рахунок 20 «Виробничі запаси» кореспондує з різними рахунками. Найбільш розповсюджену кореспонденцію рахунків по руху виробничих запасів наведено в табл. 5.11.

5.11. Відображення на бухгалтерських рахунках руху виробничих запасів

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Оприбуткування вартості цінностей, що надійшли від постачальників по акцептованих рахунках: <ul style="list-style-type: none"> ➤ без ПДВ; ➤ на суму податку на додану вартість 	20 64	63 63
2	Оприбуткування матеріалів, вартість яких сплачена із підзвітних сум: <ul style="list-style-type: none"> ➤ без ПДВ; ➤ на суму ПДВ 	20 64	372 372
3	Оприбуткування матеріальних цінностей, одержаних при ліквідації основних засобів	20	746
4	Безоплатно отримані запаси	20	718
5	Оприбуткування матеріалів по ціні можливого використання від списання малоцінних та швидкозношуваних предметів	20	719
6	Отримані виробничі запаси від списання запасів, знищених внаслідок надзвичайних подій	20	75
7	Оприбуткування матеріальних цінностей, внесених засновниками в рахунок вкладів у статутний капітал	20	46
8	Внутрішнє переміщення матеріальних цінностей	20	20
9	Надлишки матеріальних цінностей, виявлені при інвентаризації	20	719
10	Уцінка матеріальних цінностей	946	20
11	Списання уцінки на фінансові результати	793	946
12	Відпуск матеріальних цінностей на поточний ремонт основних засобів (крім підприємств, що застосовують рахунки класу 8)	23, 91, 92	20
13	Відпуск матеріальних цінностей на капітальний ремонт основних засобів (крім підприємств, що застосовують рахунки класу 8)	23, 91, 92	20
14	Відпуск на сторону матеріальних цінностей за фактичною собівартістю	943	20
15	Передача матеріальних цінностей безоплатно іншим підприємствам і особам	949	20
16	Передача запасів як внесок до статутного капіталу інших підприємств: <ul style="list-style-type: none"> ➤ балансова вартість переданих запасів ➤ різниця між балансовою вартістю і справедливою вартістю 	14 14	20 746

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
17	Нестачі, виявлені при інвентаризації	947	20
18	Сума, що підлягає відшкодуванню винними особами	375	716
19	Списання матеріальних цінностей на виробництво продукції, роботи і послуги ремонтних майстерень, загальновиробничі, загальногосподарські витрати та на усунення допущеного браку (без застосування рахунків класу 8)	23, 24, 91, 92	20
20	Списання матеріальних цінностей на невиробничі господарства	949	20
21	Списання матеріальних цінностей на витрати за рахунок майбутніх витрат або цільового фінансування	39, 48	20
22	Списання матеріальних цінностей, втрачених в результаті стихійного лиха	991	20
23	Повернення матеріальних цінностей постачальнику при виявленні браку після оприбуткування	631	20
24	Відпущені зі складу виробничі запаси в підприємствах, що використовують рахунки класу 8 для: ► операційної діяльності ► капітальних інвестицій	80 15	20 20
25	Витрати на виробництво виробничих запасів в підприємствах, що застосовують рахунки класу 8	23	80

5.4. Облік готової продукції сільськогосподарського виробництва

Що належить до готової продукції?

До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам. Це визначення відноситься до готової продукції, яка вироблена промисловими підприємствами.

До готової продукції сільськогосподарського виробництва відносять продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад у дитячі садки, їдальні тощо).

За якими цінами обліковується готова продукція сільськогосподарського виробництва?

Продукція сільськогосподарського виробництва поточного року обліковується за плановою собівартістю, яку в кінці звітного періоду доводять 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.

5.4.1. Документальне оформлення надходження і використання готової продукції

Сільськогосподарське виробництво характеризується різноманітними умовами надходження, зберігання і використання одержаної продукції. Розглянемо організацію документального оформлення надходження і використання сільськогосподарської продукції по основних її видах.

Як обліковується урожай зернових культур?

Продукція рослинництва надходить в господарство в надзвичайно короткі строки при різних погодних умовах. Тому важливим засобом зберігання врожаю і всієї продукції рослинництва є своєчасний і правильно організований її облік. Працівниками сільгоспідприємств ведеться облік вирощеного урожаю у процесі його руху від поля до комори та інших місць зберігання. До початку збирання урожаю слід провести відповідну підготовчу роботу, яка включає в себе перевірку якості підготовки місць прийому і зберігання продукції, стану вагового господарства, а також інструктаж завідувачів токів, комірників та інших матеріально відповідальних за збереження продукції осіб.

Для обліку врожаю сільськогосподарських культур використовуються єдині форми первинних документів для всіх типів сільськогосподарських підприємств.

Урожай зернових культур збирають роздільним або прямим комбайнуванням. Первинний облік зернової продукції, одержаної від урожаю, можна здійснювати декількома варіантами. В господарстві вибирають такий із них, який найбільше підходить до умов цього господарства.

За першим варіантом обліку одержаної зернової продукції застосовують путівки на вивезення продукції з поля. До початку збирання бухгалтерія видає кожному комбайнеру потрібну кількість бланків путівок, на кожному з яких зазначено назву господарства. Комбайнер на кожне відправлення зерна від комбайна

виписує путівку в 3-х примірниках, де зазначає своє прізвище, ім'я та по батькові, номер відділу, куди відправлено зерно, назву продукції і сорт, номер поля і автомобіля, прізвище водія і бункерну масу зерна. Усе це комбайнер затверджує своїм підписом. Заповнену путівку комбайнер передає водієві, який розписується про одержання зерна на всіх 3-х примірниках.

Зерно, що надійшло від комбайнера на тік або до комори господарства, вагар повинен обов'язково зважувати і передавати 2-й і 3-й примірник путівки завідувачу току (комірникові), який залишає у себе для звіту третій примірник, а другий повертає водієві.

За другим варіантом використовують Реєстри відправлення зерна та іншої продукції з поля. При цьому комбайнер на кожний автомобіль один раз на день (під час першого завантаження машини) виписує реєстр у 3-х примірниках. 1-й примірник реєстру залишається у комбайнера, 2-й і 3-й примірники він передає водієві автомобіля або іншого транспортного засобу. Водій, в свою чергу, 2-й примірник реєстру залишає у себе, а 3 – 4-й передає завідувачу току або комірнику. За зміну у нього може накопичитися кілька других примірників реєстрів залежно від кількості комбайнів, від яких він відвозив зерно.

У осіб, які приймають зерно від водіїв (трактористів) — також може за зміну зібратися декілька 3-х примірників реєстру залежно від кількості комбайнерів, зайнятих на збирання урожаю, і кількості водіїв, які доставляють зерно від комбайнів.

На підставі 3-х примірників путівок або реєстрів завідувач току або комірник щодня наприкінці робочого дня складає Відомість руху зерна та іншої продукції. Ця відомість має дві частини. У 1-й частині записують залишок зерна на початок дня, загальну кількість зерна, що надійшло і вибуло за день, і залишок його на кінець дня. Дані про кількість зерна, що надійшло за день, визначають путівками або реєстрами, а про витрати зерна — товарно-транспортними накладними, актами на переробку, сортування і сушіння продукції рослинництва.

У 2-й частині відомості підзаголовок «Реєстраційний листок на продукцію, що надійшла і вибула», завідувач току записує кожне зважування, зазначене в реєстрах вивезення зерна з поля.

Наприкінці дня Відомість руху зерна та іншої продукції разом з первинними документами про його надходження і відправлення передають до бухгалтерії господарства.

Прийняте від комбайнів на тік або зерносховище зерно обліковує завідувач току або комірник у книзі (картці) складського

обліку, де для кожної культури і сорту відводять потрібну кількість сторінок, на яких обліковують одержане, відправлене або видане зерно в кілограмах. Підставою для записів у Книгу складського обліку є відомість руху зерна та іншої продукції.

За третім варіантом обліку одержаної зернової продукції застосовуються талони і спеціальні реєстри. Для оформлення відправлення зерна від комбайна на тік або інші місця збереження застосовують талон шофера і талон комбайнера. Ці талони повинні бути різні за кольором, що полегшує подальшу облікову роботу з ними. Кожний талон призначено для обліку одного бункера зерна, відправленого від комбайна.

Відповідні талони із заповненими в бухгалтерії реквізитами і підписами головного бухгалтера реєструють за їх видами в Журналі обліку виданих талонів. Після цього їх вручають комбайнерам і водіям транспортних засобів, які будуть зайняті на збиранні урожаю.

При кожній відправці від комбайна повного бункера зерна комбайнер передає водієві один талон комбайнера. Водночас водій передає комбайнеру один талон водія. В місцях тимчасового або постійного зберігання зерна його зважують, після чого водій передає завідувачу току або комірнику талони, отримані від комбайнера і Реєстр приймання зерна від шофера, який ведеться в одному примірнику і постійно знаходиться у водія.

Після зважування транспортного засобу із зерном, завідувач току записує номери талонів комбайнерів, прийнятих від водія, прізвище водія, що доставив зерно, номер транспортного засобу та інші дані в Реєстр приймання зерна вагарем, який також ведеться в одному примірнику. Після розвантаження зерна водій повертається і завідувач току (вагар) зважує транспортний засіб і записує в своєму реєстрі масу тари, визначає масу зерна і одночасно вказує, від якого комбайна прийнято зерно. Кількість зда-ного зерна підтверджується в цьому реєстрі підписом водія.

Одночасно завідувач току (вагар) фактичну масу прийнятого зерна записує в Реєстр приймання зерна від водія, підтверджує своїм підписом і передає його шоферу.

Водій на підставі свого Реєстру приймання зерна записує щоденно кількість перевезеного зерна в Дорожній лист вантажного автомобіля і здає в кінці звітного або на початку наступного дня ці документи диспетчеру або безпосередньо в бухгалтерію господарства.

Комбайнер після закінчення зміни передає завідувачу током (вагарю) всі талони, отримані від водіїв, а від нього в обмін

отримує виписку з реєстру про намолот зерна зібраного на скошеній площі. На підставі цих даних комбайнер заповнює Обліковий лист тракториста-машиніста і здає його бригадиру або в бухгалтерію.

Талон комбайнера і талон водія, здані в кінці робочого дня завідувач току (вагар) разом з Відомістю руху зерна та іншої продукції і прикладеними до неї Реєстрами приймання зерна вагарем щоденно передають у бухгалтерію господарства. На підставі цих документів проводять відповідні записи в бухгалтерських реєстрах. Після цього талони можуть бути видані під звіт комбайнерам і водіям для повторного використання.

Зерно, яке надійшло від комбайнів на тік, в більшості випадків вимагає додаткового сортування та сушіння. Роботи, пов'язані з очищенням зерна оформляють Актом на сортування і сушіння продукції рослинництва, який складають в одному примірнику на кожну партію продукції в присутності агронома. Підписує його завідувач току, бригадир, вагар, агроном господарства. Акт є підставою для оприбуткування очищеного зерна за культурами та сортами, а також відходів, придатних для використання, та списання відходів, які не можна використати, і втрат від усихання зерна.

Очищене зерно відправляється з току на хлібоприймальні пункти або до зерносховища. Зерно або насіння олійних культур і трав, що відправляють на приймальні або заготівельні пункти, оформляється товарно-транспортною накладною, яка складається в 3-х примірниках. 1-й і 2-й примірник видають водієві, а 3-й залишається на місці відправлення.

Після прийняття зерна на заготівельному пункті 1-й примірник цієї накладної залишається у приймальника як підстава для оприбуткування зерна, а 2-й примірник з розпискою приймальника повертається водієві, який передає його разом з Дорожнім листом вантажного автомобіля до бухгалтерії господарства.

Якщо зерно відправляється на хлібоприймальний пункт залученим транспортом, то товарно-транспортну накладну виписують у 4-х примірниках. При цьому 3-й і 4-й примірники залишаються у водія, один з них повертається в господарство разом з документами на оплату транспортних послуг.

Які особливості первинного обліку сортового зерна?

Сортове зерно, зібране із сортових насінних ділянок, оформляється вищезазначеними первинними документами з використанням однієї з трьох методик обліку зерна. Проте під час збирання сортового зерна на

всіх первинних документах потрібно робити помітки, про те, що зерно дійсно є сортовим. Перед засипанням до комори його очищають і зважують і обов'язково записують у Шнурову книгу обліку насіння.

Якщо сортове насіння відправляється на хлібоприймальний пункт, то крім Товарно-транспортних накладних агрономом обов'язково виписується Сортове свідоцтво, яке крім нього підписує керівник підприємства та комірник. Їхні підписи скріпляються печаткою підприємства.

Як обліковується продукція овочівництва, садівництва, картоплі та баштанних культур?

Облік продукції овочівництва, садівництва, картоплі та баштанних культур ведеться в *Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції*, який щоденно складає бригадир в одному примірнику на всю бригаду.

Перед початком збирання урожаю кожному бригадиру видається потрібна кількість бланків.

В міру надходження продукції від працівників приймальники або комірники зважують зібрану продукцію і кожне зважування записують у щоденнику, зазначаючи в ньому дату, назву продукції, прізвище осіб, від яких прийнято продукцію, а також табельний номер працівника.

В кінці робочого дня всі щоденники підписує керівник структурного підрозділу. Якщо неможливо одразу зважити зібрану продукцію, для визначення її ваги застосовують раніше зважену тару. Аналогічно для визначення ваги коренеплодів, які зберігаються у буртах, допускається оприбуткування врожаю замірюванням буртів. При цьому їх масою визнається фактична, а не нормативна маса. Масу коренеплодів в 1 м³ визначають вибірково зважуванням залежно від розміру і сорту коренеплодів. Це оформляється відповідним актом, який є підставою для уточнення валового збору врожаю коренеплодів та капусти.

Якщо деякі види продукції овочівництва в окремі періоди збирання виміряють в штуках чи пучках, то й їхню масу обов'язково слід виразити в кілограмах або центнерах. В цьому разі в щоденниках надходження овочів у чисельнику зазначають кількість штук або пучків, а у знаменнику — їхню масу.

Як обліковуються корми?

Значна кількість продукції рослинництва використовується в господарстві у вигляді кормів і підстилки для худоби, птиці та інших сільськогосподарських тварин. Частина продукції згодовується без збирання

шляхом випасу, частина — у вигляді зеленої маси трав і гички, одержаних при зборі коренеплодів і овочів. Значна кількість кормів заготовляється на пожиток (сіно, солома, коренеплоди, силос, сінаж тощо).

Корми, згодовані тваринам внаслідок випасу, в бухгалтерських реєстрах не оприбутковуються. Кількість згодованих у такий спосіб кормів визначає агрономічна та зоотехнічна служба, шляхом зважування зеленої маси з контрольних ділянок. На основі цього складають Акт на оприбуткування пасовищних кормів.

Скошена зелена маса трав, а також гички, коренеплодів, капустяний лист та інші культури, призначені на корм тваринам, повинні перед згодовуванням обов'язково зважуватись. В кінці дня бригадир тваринництва записує кількість згодованої зеленої маси у Відомість витрат кормів, яка складається у 2 примірниках. Один примірник знаходиться у бригадира рослинництва і служить підставою для оприбуткування зеленої маси, другий — у бригадира тваринництва і служить підставою для списання зеленої маси на затрати тваринництва.

Заготовлене сіно і солома оприбутковуються не пізніше 3 днів після закладання їх на постійне зберігання.

Визначення маси рослинних і гнітованих в тюки сіна і соломи, які висушені в полі до кондиційної вологості, проводять за наявності вагового господарства — зважуванням; за відсутності вагового господарства розсипне сіно — виходячи з обсягу і фактичної маси 1 м³ на момент обмірювання, а гнітоване в тюки (рулони) — за їх кількістю і середньою масою одного тюка, встановленою контрольним зважуванням.

Заготовлені грубі і соковиті корми приймає спеціальна комісія, яка призначається керівником господарства, і передає на зберігання фуражирам, завідувачам тваринницьких ферм та іншим матеріально відповідальним особам.

Оскільки при силосуванні корми частково втрачають вологу і в них відбуваються складні мікробіологічні процеси, які також призводять до втрат маси корму, маса силосу завжди менша і становить 80 – 65 % закладеної зеленої маси. Остаточну кількість заготовленого силосу визначають на основі його обмірювання і маси готового силосу в 1 м³. Обмірювання силосу проводять не раніше як через 20 днів після закінчення завантаження споруди або бурту, бо тільки до цього строку в основному закінчується процес осідання та заквашування кукурудзи і більшості інших видів сировини, яку використовують на силос.

Заскиртоване сіно змінює свою масу залежно від того, скільки часу воно перебуває у скирті: з одного боку відбувається процес ущільнення сіна, а з другого — зменшується його вологість.

Визначати масу сіна рекомендується негайно після скиртування, використовуючи довідкові таблиці про масу сіна різних сортів при різних строках зберігання.

На кожний вид заготовлених і прийнятих кормів комісія складає Акт прийняття грубих і соковитих кормів в двох примірниках. Крім акта комісія складає схему ділянок з позначенням розташування скирт, стогів, буртів, траншей і т. п. В кожну скирту, стіг, бурт закладають дерев'яну бирку, на якій зазначають номер стогу, бурта, траншеї, час укладання, обсяг в кубометрах, маса заготовлених кормів.

1-й примірник акта передають в бухгалтерію, 2-й разом із схемою ділянок розташування кормів вручається фуражиру господарства. Відпускання кормів зі складу або інших місць зберігання для годівлі тварин відбувається за Відомістю витрат кормів, яку виписує бухгалтерія на кожну групу тварин на підставі раціонів годівлі, складених зоотехніком, а 2-й примірник передається одержувачу кормів.

У Відомості витрати кормів ведуть щоденний облік фуражного поголів'я і кількості витрачених кормів, які в кінці місяця перераховують на кормові одиниці.

Після затвердження Відомості витрат кормів керівником господарства 1-й примірник з підписом одержувача кормів служить підставою для списання їх з підзвіту матеріально відповідальної особи. 2-й примірник з підписом особи, яка відпустила корми, використовується як документ для списання вартості витрачених кормів на затрати виробництва. Цей облік ведуть у Журналі обліку затрат кормів.

Всі документи про рух кормів після перевірки і запису їх даних в Книгах складського обліку і Журналі обліку затрат кормів передають в бухгалтерію господарства.

На підставі яких первинних документів обліковується надходження продукції тваринництва?

Для організації первинного обліку продукції тваринництва встановлено обов'язковий перелік первинних документів.

Основним первинним документом з обліку надходження молока є Журнал обліку надою молока, який ведеться завідувачем ферми, бригадиром, майстром машинного доїння або старшою дояркою. В ньому по кожній доярці щоденно записується кількість корів, що

дояться, кількість надоеного молока вранці, вдень, увечері. Завідувач ферми або інша посадова особа, яка має доручення від керівника господарства або структурного підрозділу щоденно визначають відсоток жиру в молоці по кожній групі корів і перераховує прийняте молоко в одновідсоткове і стандартне.

Журнал обліку надою молока ведеться в одному примірнику протягом 15 днів і зберігається на фермі. Кількість надоеного молока і його жирність підтверджують своїми підписами доярка або майстер машинного доїння.

Для обліку щоденного надходження і витрачення молока протягом місяця на кожній фермі ведеться Відомість руху молока.

Після завершення звітнього періоду один примірник Відомості руху молока разом з Журналом надою молока по надходженню, Лімітно-забірними картками, Товарно-транспортними накладними та іншими документами по витраченню молока надається в бухгалтерію.

Другий примірник Відомості руху молока служить підставою для оприбуткування і списання витраченого молока в Книзі складського обліку.

Основним первинним документом по обліку надходження вовни служить Акт настригу і приймання вовни. Акт складається зоотехніком з участю старшого чабана і завідувача пункту стрижки овець на підставі Щоденника надходження та відправки вовни на заготівельні пункти. Акт настригу і приймання вовни складають у трьох примірниках, з яких перший є підставою для оприбуткування вовни на складі, другий примірник залишається у бригадира і третій передають зоотехніку для складання заключного звіту про стриження овець.

Прийняту від стригалів вовну після визначення її класності пакують у тюки і записують в Покіпний опис на шерсть, відправлену за товарно-транспортною накладною.

Оприбуткування зібраних яєць на птахофермах проводять на підставі Щоденника надходження сільськогосподарської продукції, де щоденно записується кількість несучок на фермі, кількість зібраних яєць (цілих і битих), а також кількість яєць від молодняку курей.

В спеціалізованих птахівничих господарствах (птахофабриках) облік надходження яєць ведеться в Картці обліку руху дорослої птиці, в якій щоденно відображується і фактичний збір яєць.

Щоденно зібрані яйця здають по Накладних (внутрігосподарського призначення) на яйцесклад, де їх сортують відповідно до затверджених стандартів за якістю і категоріями.

Результати сортування яєць оформляються Актом на сортування яєць цеху інкубації (для спеціалізованих господарств).

Відсортовані яйця, які непридатні для інкубації, здають на склад за Накладною з поміткою «Брак від інкубації». Партії яєць, що закладена в інкубатор, присвоюється порядковий номер, який зберігається за цією партією до кінця інкубації і після виведення курчат до 150-денного віку.

Щоденно під час інкубації або періодично у встановлені строки начальник цеху на підставі документів (накладних, актів про рух і сортування яєць і інших) складає і надає в бухгалтерію звіт про процес інкубації.

На складі (в конторі) облік руху яєць ведуть в Книзі складського обліку за видами і категоріями.

Облік меду і воску та іншої продукції бджільництва веде завідувач пасіки у Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції. Мед викачують із сот у присутності комісії, призначеної керівником господарства.

Для обліку виловленої у ставку риби, одержаної шерсті-линьки на фермах та іншої продукції тваринництва також використовують Щоденник надходження сільськогосподарською продукції. Якщо окремі види продукції потрібно додатково очищати або переробляти, то ці операції оформляють окремим актом, але до щоденника слід включати всю продукцію, одержану до її очищення і переробки.

На підставі яких документів обліковується продукція підсобних (промислових) та інших виробництв?

Продукція, одержана від переробки сільськогосподарської продукції рослинництва (борошно, консерви, фруктові і овочеві соки), оприбутковується на підставі Звіту про переробку продукції, який складається в двох примірниках завідувачем виробництва або майстром. Записи в звіті про витрачені матеріали і тару, а також про вихід готової продукції проводяться щоденно. Звіт затверджується керівником господарства.

Готова продукція, що відправляється з пунктів переробки на склад, оформляється Накладною (внутрігосподарського призначення) або Товарно-транспортними накладними форми № 1 с.-г. (матеріали), якщо продукція відправляється на сторону.

Переробка молока і молочних продуктів обліковується у Відомості переробки молока і молочних продуктів, яка складається щоденно в двох примірниках. 1-й примірник разом з прибутковими і видатковими документами здається в бухгалтерію, а 2-й — залишається в пункті переробки.

Забій тварин і птиці оформляється Актом на вибуття тварин і птиці. Продукти забою тварин після охолодження передаються щоденно на склад сільськогосподарського підприємства на підставі Накладної (внутрігосподарського призначення), копія якої з розпискою комірника про прийняття продукції прикладається до Акта вибуття тварин і птиці. При цьому м'ясопродукти повинні прийматися за фактичною масою. Скидка на майбутні природні втрати не допускається. При цьому фактичний вихід продукції (м'яса) за категоріями і субпродуктів необхідно співставляти з чинними нормами виходу продукції з врахуванням вгодованості тварин.

Продукція і виробі інших підсобних і допоміжних виробництв оприбутковуються на підставі щомісячних виробничих звітів і Накладних (внутрігосподарського призначення). Вихід продукції їдалень і буфетів (готових блюд, кулінарних виробів і т. п.) відображаються у Калькуляційній картці і Акті про реалізацію та відпуск виробів кухні.

5.4.2. Синтетичний та аналітичний облік готової продукції сільськогосподарського виробництва

Для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції призначено активний рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

За дебетом рахунка 27 відображується надходження сільськогосподарської продукції, за кредитом — вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо. Аналітичний облік продукції сільськогосподарського виробництва ведеться за видами продукції.

Відображення на бухгалтерських рахунках руху сільськогосподарської продукції показано в табл. 5.12.

5.12. Господарські операції з обліку продукції сільськогосподарського виробництва

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Оприбуткування готової продукції від виробництва	27	23
2	Сторнування вартості невикористаних відходів, що одержують при сортуванні та доробці зерна (запис методом «червоне сторно»)	27	23
3	Передача продукції однією матеріальною особою іншій	27	27
4	Оприбуткування надлишків готової продукції	27	719

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
5	Оприбуткування шкіри та інших відходів, одержаних від падежу тварин основного стада	27	746
6	Оприбуткування продукції, закупленої у громадян за договорами, а також прийнятої для реалізації від населення	27	377
7	Оприбутковано безоплатно одержану готову продукцію	27	718
8	Віднесення калькуляційних різниць у кінці року на залишок готової продукції на складі методом допроводки (якщо фактична собівартість вище планової)	27	23
9	Сторнуються в кінці року калькуляційні різниці по продукції, яка залишилась на складі методом «червоне сторно» (якщо фактична собівартість нижче планової)	27	23
10	Після визначення цільового призначення готова продукція відноситься на насіння і корми	208	27
11	Уцінка готової продукції врожаю минулих років	946	27
12	Витрати готової продукції на потреби виробництва	23	27
13	Реалізація готової продукції: ► за плановою собівартістю; ► на суму виручки по цінах реалізації	901 30, 36, 377	27 701
14	Видача сільськогосподарської продукції в рахунок оплати праці (натуроплата): ► за планово-обліковими цінами; ► за цінами реалізації	901 661	27 701
15	Списання продукції, знищеної в результаті стихійного лиха	991	27
16	Виявлена нестача готової продукції при інвентаризації	947	27
17	Безоплатна передача продукції	949	27

5.5. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів

Що належить до малоцінних та швидкозношуваних предметів?

За своєю природою і призначенням малоцінні та швидкозношувані предмети є засобами праці, але на відміну від основних засобів їх вартість вклю-

чають в запаси.

Згідно з П(С)БО 9 до складу запасів відносяться малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року.

Для визначення уявлення операційного циклу необхідно керуватися Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», пунктом 4 якого визначено, що під *операційним циклом* розуміють проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності і одержанням коштів від реалізації вироблених з них продукції, робіт і послуг. Тобто для визначення величини (тривалості) виробничого циклу необхідно наявність як мінімум двох подій — придбання запасів і одержання коштів від реалізації продукції. В сільському господарстві виробничий цикл, як правило, триває в межах одного року. Але є й винятки: закладка і вирощування садів і виноградників, вирощування племінного молодняка для формування основного стада тварин, виробництво зерна озимих зернових культур та інше — де виробничий цикл не вкладається в господарський рік або триває більше одного року.

Керуючись наведеними визначеннями можна вважати, що в сільськогосподарських підприємствах до малоцінних та швидкозношуваних предметів відносяться зокрема: інструменти, спеціальний одяг, спеціальне взуття, а також постільні речі тощо.

Вартість предметів, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, обліковуються на субрахунок 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи».

Як визначається первісна вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів?

Відповідно до пункту 9 П(С)БО 9 первісною вартістю МШП, придбаних за плату, є собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю);
- суми, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- затрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування МШП до місця їх використання;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням МШП і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первісною вартістю МШП, що виготовляються власними силами підприємства, визнається собівартість їх виробництва. Первісною вартістю МШП, що внесені до статутного капіталу під-

приємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первісною вартістю МПП, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість.

Як ведеться облік малоцінних та швидкозношуваних предметів у місцях зберігання і експлуатації?

Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів ведеться в місцях зберігання і експлуатації за матеріально відповідальними особами в Книгах або Картках складського обліку.

В місцях експлуатації, де є багато різного інструменту, доцільно мати допоміжну комору і обліковувати інструменти за жетонами. Для цього інструмент зберігають на спеціальних стелажах, де в кожне гніздо кладуть однойменний інструмент. Працівникам, які користуються цим інструментом, заздалегідь видають номерні жетони, які відповідають їх табельним номерам. Одержавши той чи інший інструмент, робітник передає жетон комірнику, який кладе його у відповідне гніздо, де зберігають виданий інструмент. Коли робітник здав інструмент до комори, жетон йому повертають.

Придбані або власно виготовлені предмети, як правило, повинні надходити на склад підприємства. Передача їх безпосередньо в експлуатацію не рекомендується. Для покращання зберігання до передавання в експлуатацію бажано проводити маркування спецодягу, виробничого і господарського інвентарю, кухонного посуду та інших малоцінних та швидкозношуваних предметів.

На підставі яких первинних документів оформляється надходження і списання малоцінних та швидкозношуваних предметів?

Малоцінні та швидкозношувані предмети передаються від однієї матеріально відповідальної особи до іншої матеріально відповідальної особи на підставі Накладних (внутрігосподарського призначення) або Лімітно-забірних карток. Для визначення непридатності предметів для їх подальшого використання і оформлення необхідної документації на списання керівником підприємства створюється постійно діюча комісія. Комісія складає Акт на списання малоцінних і швидкозношуваних предметів.

За наявності значної номенклатури МПП слід використовувати первинні документи, форми яких затверджені наказом Міністерства статистики України від 21.06.96 р. № 193 (форми №№ М-4, М-8, М-9, М-11, М-12), наказом Міністерства статистики України від 22.05.96 р. № 145 (форми №№ МПП-1, МПП-2, МПП-3, МПП-4, МПП-5, МПП-6, МПП-7, МПП-8).

Як ведеться синтетичний та аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів?

Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів ведуть на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети». Цей рахунок призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів.

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

Звертаємо увагу на те, що на малоцінні та швидкозношувані предмети, які передаються в експлуатацію знос не нараховується, а їх вартість повністю вилучається із складу активів (списується на витрати виробництва) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідними особами протягом терміну їх фактичного використання.

Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів, що є на складі, в бухгалтерії підприємства здійснюють у Книзі обліку продуктів і матеріалів, записи в якій роблять за групами предметів, їх найменуванням і за матеріально відповідальними особами за кількістю, ціною і вартістю загалом по господарству. Господарства, які впровадили сальдовий метод обліку товарно-матеріальних цінностей для їх аналітичного обліку, застосовують Сальдову відомість (ф. № 41 або 41а).

Господарські операції по руху малоцінних та швидкозношуваних предметів оформляють таку кореспонденцію рахунків (табл. 5.13).

В чому полягають особливості обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів, що придбані за рахунок коштів цільового фінансування?

Малоцінні та швидкозношувані предмети, що придбані за рахунок коштів цільового фінансування, оприбутковують на рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» в загальному порядку. При цьому дебетується рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» і кредитується

рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». При використанні МПП робиться зворотна кореспонденція рахунків, тобто дебетується рахунок 48 і кредитується рахунок 22.

5.13. Відображення на бухгалтерських рахунках малоцінних та швидкозношуваних предметів

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
	I. Надходження малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП), придбаних за плату		
1	Надійшли МШП від постачальників (розрахунок не проведено)	22	631
2	Погашена заборгованість постачальникам за МШП	631	311
3	Відображено податковий кредит по ПДВ	641	631
	II. Надходження МШП від власного виробництва		
1	Виготовлені в ремонтній майстерні господарства МШП і передані на склад	22	23
	III. Надходження МШП як внесок до статутного капіталу		
1	Надійшли МШП від засновників за вартістю, що вказана в установчих документах	22	46
2	На вартість МШП збільшено статутний капітал	46	40
	IV. Інше надходження МШП		
1	Оприбутковані МШП, що виявлені в процесі інвентаризації	22	719
2	Відображено безоплатно одержані МШП за їх справедливою вартістю	22	718
	V. Списання МШП		
1	Списання МШП на:		
	> виробництво	23	22
	> загальногосподарські потреби	92	22
	> капітальне будівництво	15	22
	> забезпечення збуту продукції	93	22
	VI. Реалізація МШП		
1	Відображено реалізацію МШП за реалізаційними цінами (дохід від реалізації)	377	712
2	Списана собівартість реалізованих МШП	943	22
3	Відображена сума податкового зобов'язання по ПДВ	712	641
	VII. Безоплатна передача МШП		
1	Передані безоплатно МШП за балансовою вартістю	949	22
2	Відображена сума податкових зобов'язань по ПДВ	949	641
	VIII. Внесок МШП в статутний капітал іншого підприємства		
1	Передані МШП до статутного капіталу за балансовою вартістю	14	22
2	Відображена різниця між балансовою і справедливою вартістю	14	746
3	Відображена сума податкового зобов'язання по ПДВ	949	641

5.6. Облік товарів

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

На промислових та інших виробничих підприємствах рахунок 28 «Товари» застосовується для обліку будь-яких виробів, матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу, або тоді, коли вартість матеріальних цінностей, що придбані для комплектування на промислових підприємствах, не включається до собівартості готової продукції, що виробляється на цьому підприємстві, а підлягає відшкодуванню покупцям окремо.

Постачальники, збутові, торгові підприємства та організації на рахунку 28 «Товари» ведуть облік також покупної тари і тари власного виробництва, крім інвентарної тари, що служить для виробничих чи господарських потреб і облік якої ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» чи 20 «Виробничі запаси».

Рахунок 28 «Товари» має такі субрахунки:

281 «Товари на складі»;

282 «Товари в торгівлі»;

283 «Товари на комісії»;

284 «Тара під товарами»;

285 «Торгова націнка».

На субрахунках 281 – 284 за дебетом відображується збільшення товарів та їх вартості, за кредитом — зменшення.

На субрахунку 281 «Товари на складі» ведеться облік руху та наявності товарних запасів, що знаходяться на оптових та розподільчих базах.

На субрахунку 282 «Товари в торгівлі» ведеться облік руху та наявності товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібною торгівлі.

На субрахунку 283 «Товари на комісії» ведеться облік товарів, переданих на комісію за договорами комісії, які не передбачають перехід права власності на цей товар до оплати їх вартості. Аналітичний облік ведеться за видами товарів і підприємствами (особами)-комісіонерами.

На субрахунку 284 «Тара під товарами» ведеться облік наявності й руху тари під товарами й порожньої тари. Торговельні підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими

цінами, які встановлюються керівництвом підприємства за видами (групами) тари і цінами на тару. Різниця між цінами придбання і середніми обліковими цінами на тару відноситься на субрахунок 285 «Торгова націнка».

На субрахунок 285 «Торгова націнка» торговельні, постачальницькі та збутові підприємства при веденні обліку товарів за продажними цінами відображують торгові націнки на товари, тобто різницю між покупною та продажною (роздрібною) вартістю товарів. За кредитом субрахунка 285 відображується збільшення суми торгових націнок, за дебетом — зменшення (списання). Списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображується за дебетом субрахунка 285 і кредитом субрахунків 281 і 282. У звітність включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунка 28.

В табл. 5.14 наведено найбільш розповсюджену кореспонденцію рахунків з обліку товарів.

5.14. Відображення на бухгалтерських рахунках товарів

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
	В оптовій торгівлі			
1	Одержано товар від заводу-товаровиробника	281	631	2000
2	Відображено податок на додану вартість (ПДВ)	641	631	400
3	Списується собівартість реалізованих товарів (купівельна вартість товарів)			
4	Належить за розрахунком до сплати ПДВ	902	281	2000
5	Списуються витрати обігу	702	641	500
6	Продані товари (продажна вартість)	791	93	280
7	Закриття субрахунка «Дохід від реалізації товарів»	311	702	3000
8	Віднесення собівартості реалізованих товарів	702	791	2500
9	Віднесення собівартості реалізованих товарів	791	902	2000
	У роздрібній торгівлі			
1	Одержані товари			
2	Встановлена торгова націнка	282	631	2000
3	Сума ПДВ у рахунку	282	285	1000
4	Продані товари (продажна вартість)	641	631	400
5	Продані товари (продажна вартість)	301	702	3000
6	Списується на реалізацію собівартість реалізованих товарів			
7	Списується за розрахунком сума торгової націнки, що припадає на реалізовані товари (методом «червоне сторно»)	902	282	2000
8	Списується за розрахунком сума торгової націнки, що припадає на реалізовані товари (методом «червоне сторно»)	282	285	1000
9	Належить за розрахунком до сплати податку на додану вартість	702	641	500
10	Списуються витрати обігу	791	93	280
11	Закриття субрахунка «Дохід від реалізації товарів»	702	791	2500
12	Віднесення собівартості реалізованих товарів	791	902	2000

5.7. Облік виробничих запасів, готової продукції і товарів за журнально-ордерною формою

Облік наявності і руху матеріальних цінностей (сировини, матеріалів, палива, будівельних матеріалів, запасних частин, насіння, кормів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, готової продукції і товарів) матеріально відповідальні особи ведуть в місцях зберігання в картках чи книгах складського обліку.

Щомісяця у строки, передбачені графіком документообігу, матеріально відповідальні особи складають «Звіт про рух матеріальних цінностей» у двох примірниках і разом з виправдними документами передають до бухгалтерії. Після перевірки другий примірник звіту, підписаний бухгалтером, повертають матеріально відповідальній особі. Звіти про рух матеріальних цінностей складають окремо по кожному синтетичному рахунку (субрахунку). Матеріально відповідальні особи заповнюють тільки кількісні показники звітів, а їх таксування здійснюють в бухгалтерії. На підприємствах, які використовують єдині планово-облікові ціни, матеріально відповідальні особи можуть виконувати таксування. По запасних частинах та ремонтних матеріалах звіти складають тільки по сумі.

Дані про рух та наявність цінностей узагальнюють в Журналі-ордері № 10.1 с.-г., який об'єднано з відомістю. Для записів по синтетичних рахунках (субрахунках) використовують вкладні аркуші. Облік цінностей ведуть за цінами придбання чи планово-обліковими цінами. При застосуванні планово-облікових цін відхилення від них відображуються в окремій графі журналу-ордера № 10.1 с.-г. та відомості. Записи в цю графу здійснюються на підставі даних журналів-ордерів № 6 с.-г., та № 8 с.-г. (по матеріальних цінностях, які надійшли від постачальників та інших організацій), № 10.2 с.-г., (на суму витрат допоміжних виробництв, пов'язаних з доставкою в господарство матеріалів, заробітної плати, нарахованої за навантаження та розвантаження матеріалів, які надходять від постачальників), № 7 с.-г. (на суму витрат по службових відрядженнях, пов'язаних з придбанням матеріалів тощо). На останній сторінці журналу-ордера наведено розрахунок, який дозволяє визначати відхилення фактичної собівартості від їх вартості за планово-обліковими цінами по кожному синтетичному рахунку, а за необхідності, по субрахунку загалом по підприємству.

Кредитові обороти по синтетичних рахунках та обліку матеріалів з Журналу-ордера № 10.1 с.-г. переносять в Головну книгу.

Аналітичний облік матеріальних цінностей у бухгалтерії підприємства ведуть у сальдових відомостях на підставі перевірених та протаксованих звітів про рух матеріальних цінностей. Підсумки залишків по синтетичному рахунку та субрахунках звіряються з даними про залишки матеріальних цінностей, відображених в Журналі-ордері № 10.1 с.-г. та відомості (дебет рахунків) в розрізі матеріально відповідальних осіб.

Залишки матеріалів та готової продукції на кінець звітного місяця, відображені в Журналі-ордері № 10.1 с.-г. та відомості, узгоджують з підсумковими даними сальдових відомостей по кожному синтетичному рахунку (субрахунку).

Форму журналу-ордера № 10.1 с.-г. та відомості наведено нижче.

Сільгоспідприємство ПСП «Маяк»

ЖУРНАЛ-ОРДЕР № 10.1 с.-г. ТА ВІДОМІСТЬ
по рахунку № _____

- 20 — Виробничі запаси:
- 201 — Сировина і матеріали
- 202 — Купівельні напівфабрикати
- 203 — Паливо
- 204 — Тара і тарні матеріали
- 205 — Будівельні матеріали
- 206 — Матеріали, передані в переробку
- 207 — Запасні частини
- 208 — Матеріали сільськогосподарського призначення
- 209 — Інші матеріали
- 22 — Малоцінні та швидкозношувані предмети
- 25 — Напівфабрикати
- 26 — Готова продукція
- 27 — Продукція сільськогосподарського виробництва
- 28 — Товари

За травень 2003 р.

Субрахунок № 203 «Паливо»

№ рядка	Показники	Кореспондуючий рахунок	№ складу (прізвище та ініціали матеріально відповідальної особи)					
			Комора №1	Комора №2	І т.д.	Разом за обліковими цнами	Відхилення від облікових цін	Всього за фактичною собівартістю
А	Б	В	1	2	...	13	14	15
1	Сальдо на початок місяця	—	10 183	2400	4794	17 377	2208	19 585
2	Дебет (відомість)							
3	Від постачальників	631	9180	—	—	9180	60	9240
4	Доставка автомобілем	23	—	—	—	—	947	947

А	Б	В	1	2	...	13	14	15
5	Надійшло з інших комор	203	370	4560	728	5658	—	5658
...								
12	Разом по дебету рахунка	—	9550	4560	728	14 838	1007	15 845
13	Кредит (журнал-ордер)							
14	На рослинництво	231	—	1200	1440	2640	319	2959
15	На тваринництво	232	—	25	46	71	9	80
16	На промислове виробництво	233	862	—	1557	2419	293	2712
17	На ремонтну майстерню	234	2040	4080	1072	7192	870	8062
18	На загальновиробничі витрати	91	216	—	72	288	35	323
19	На житлово-комунальне господарство	949	18	—	—	18	2	20
20	На адміністративні витрати	92	134	—	97	231	28	259
21	На придбання основних засобів	152	34	—	—	34	4	38
22	Передано в інші комори	203	4350	370	938	5658	—	5658
...								
28	Разом по кредиту рахунка	—	7654	5675	5222	18551	1560	20111
29	Сальдо на кінець місяця	—	12079	1285	300	13664	1655	15319
30	Для поміток							

Розрахунок відхилень фактичної собівартості товарно-матеріальних цінностей від їх вартості по облікових цінах

За період з 1 травня по 31 травня 2003 р.

Шифр синтетичного рахунка	Вартість товарно-матеріальних цінностей по облікових цінах			Відхилення фактичної собівартості товарно-матеріальних цінностей від їх вартості за обліковими (плановими) цінами				Вартість використаних товарно-матеріальних цінностей по облікових (планових) цінах за звітний місяць (розрахунковий період)	Сума відхилень по використаних товарно-матеріальних цінностях за звітний місяць (розрахунковий період), яка належить до розподілу
	Залишок на початок місяця (року)	Надійшло за місяць (розрахунковий період)	Разом (гр. 2 + гр. 3)	сума			% (гр. 7: гр. 4)		
				на початок місяця (року)	по цінностях, що надійшли за місяць	разом за розрахунковий період (гр. 5 + гр. 6)			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
203	17 377	9180	26 557	2208	1007	3215	12,1	12 893	1560
Разом	17377	9180	26 557	2208	1007	3215	12,1	12 893	1560

Журнал-ордер і відомість закінчені «31» травня 2003 р.

В Головній книзі суми оборотів відображені «1» червня 2003 р.

Головний бухгалтер
Виконавець

Малько
Чуприна



Розділ 6

ОБЛІК ТВАРИН НА ВИРОЩУВАННІ ТА ВІДГОДІВЛІ

6.1. Економічний зміст і об'єкт бухгалтерського обліку

Галузеві особливості сільського господарства суттєво впливають на організацію і технологію виробництва, і відповідно на побудову бухгалтерського обліку. До таких специфічних об'єктів обліку, яких не має жодна галузь народного господарства відносяться тварини на вирощуванні та відгодівлі.

В сучасній економічній ситуації в Україні значно зменшилися обсяги поголів'я тварин та птиці.

У господарствах суспільного сектору вирощується близько третини від загального поголів'я худоби та птиці в усіх категоріях господарств. А якщо розглянути якісний стан тварин, то у приватному секторі це високопродуктивна, життєздатна, високогородована худоба з низькою яловістю та відсутністю падежу.

Тому значним резервом поповнення поголів'я тварин і особливо молодняку великої рогатої худоби для господарств суспільного сектору залишаються підсобні господарства населення.

Молодняк тварин і тварини на відгодівлі складають особливу групу матеріальних оборотних засобів. За своїм економічним змістом тварини на вирощуванні та відгодівлі є незавершеним виробництвом галузі тваринництва тому, що вони постійно змінюють свою масу і оцінку. Ці зміни пов'язані з витратами на утримання тварин і їх годівлю до моменту їх реалізації, забою або переведення до основного стада.

Поряд з цим після вирощування та відгодівлі, тварин цієї групи можна реалізувати забивши на м'ясо, що зумовлює віднесення їх до матеріальних оборотних засобів.

На сьогоднішній день за відсутності інших П(С)БО відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», молодняк тварин і тварини на відгодівлі (якщо вони оцінюються

відповідно до вищеназваних П(С)БО 9) відносять до запасів тому, що вони відповідають визначенню запасів як активів, що утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності і перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва.

Для відокремлення процесу виробництва в тваринництві від інвентарного обліку тварин, в бухгалтерському обліку введені окремі синтетичні рахунки, які з одного боку, дають змогу накопичувати і систематизувати витрати на вирощування та відгодівлю тварин, стежити за збільшенням їх живої маси, а з другого — вести облік наявного поголів'я, його живої маси, вартості на початок звітного періоду, а також змін цих показників за звітний період.

До складу молодняку тварин, птиці і тварин на відгодівлі включають поголів'я, вирощене у власному господарстві та придбане на стороні: молодняк всіх видів з моменту одержання приплоду до переведення в основне стадо чи вибуття, тварини на відгодівлі. Сюди ж відносять нетелів та свиноматок, що перевіряються, піддослідних тварин, а в спеціалізованих господарствах по вирощуванню тварин основного стада — ще й корів первісток від моменту розтелення до реалізації, а також сім'ї бджіл.

Сільськогосподарські підприємства в цей об'єкт включають і тварин переданих громадянам на вирощування за договорами і прийнятих від населення для реалізації.

Не включають до складу молодняку тварин, птиці і тварин на відгодівлі, поголів'я основного стада продуктивної худоби (корови і бугаї молочного і м'ясного напрямку; свиноматки без тих, що перевіряються, кнури; вівцематки, барани-плідники та валухи, кози та козли) та робочої худоби (коні, воли тощо).

В процесі вирощування молодняку та відгодівлі худоби, в стаді тварин відбуваються зміни. Збільшується поголів'я тварин за рахунок одержання приплоду в своєму господарстві, за рахунок придбання худоби в інших господарствах та у громадян. До відгодівельної групи надходить худоба, вибракувана із основного стада. Тварини ростуть, переходять із однієї вікової групи в іншу, збільшують свою живу масу, а відповідно і вартість. Значна частина тварин вибуває з господарства внаслідок реалізації м'ясокомбінатам, іншим підприємствам та громадянам; частину переводять до основного стада; частину забивають на м'ясо та мають місце випадки падежу тварин, вимушеного забою, нестач, крадіжок тощо. Всі ці процеси повинні знаходити своє відображення в бухгалтерському обліку.

6.2. Завдання обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі

Основними завданнями обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі в сільськогосподарських підприємствах є:

- ▶ постійне забезпечення керівників і спеціалістів оперативною інформацією про наявність поголів'я тварин за їх видами і статеві-віковими групами для прийняття управлінських рішень;
- ▶ своєчасне та правильне оформлення відповідними документами операцій та забезпечення достовірних даних про всі зміни, що відбуваються у складі поголів'я тварин на вирощуванні та відгодівлі і одержання продукції;
- ▶ контроль за збереженням тварин в місцях їх утримання і на всіх етапах їх руху; виявлення втрат від загибелі тварин і причини цього та виявлення винних осіб; здійснення заходів з метою недопущення нестач, крадіжок та загибелі тварин;
- ▶ забезпечення щоденної реєстрації даних про рух поголів'я з метою визначення потреб виробничих підрозділів в кормах на кожен день;
- ▶ забезпечення щомісячного зважування тварин, щоб мати точні дані про приріст живої маси для визначення результатів вирощування та відгодівлі тварин;
- ▶ правильне обчислення первісної вартості тварин при їх надходженні; оцінка їх при вибутті.

Відповідальний за облік молодняку на фермах і в бухгалтерії сільськогосподарського підприємства — головний бухгалтер і бухгалтер з обліку в тваринництві.

Необхідними передумовами здійснення контролю за збереженням молодняку тварин, птиці і тварин на відгодівлі є:

- ▶ перевірка чисельності тварин та їх обов'язкове зважування при визначенні приросту, прийманні та відпуску;
- ▶ проведення контролю за своєчасним і правильним веденням обліку поголів'я на фермах;
- ▶ систематичне проведення інвентаризації з метою недопущення втрат поголів'я та маси;
- ▶ встановлення переліку осіб і укладання з ними договорів про повну матеріальну відповідальність, якщо вони відповідають за приймання і відпуск тварин, їх зважування, правильне та своєчасне оформлення цих операцій, а також збереження закріплених за ними тварин;
- ▶ звільнення і переміщення матеріально відповідальних осіб за згодою головного бухгалтера;

► затвердження переліку посадових осіб, яким надано право підписувати документи на переміщення тварин в господарстві, а також видавати дозвіл (підписувати перепустку на їх вивезення за межі підприємства). Списки цих осіб, а також зразки їх підписів повинні бути передані в структурні підрозділи (на ферму, бригаду, цехи і т.д.).

6.3. Оцінка і порядок оформлення надходження молодняка тварин зі сторони

Тварини, придбані в інших сільськогосподарських підприємствах за грошові кошти, оприбутковують на підставі Товарно-транспортних накладних і Рахунків-фактур, а в разі придбання племінних тварин заповнюють Племінне свідоцтво.

Тварин, які надійшли в порядку безоплатної передачі від інших підприємств як внесок до статутного капіталу, приймають на облік на підставі Рахунків-фактур і *Товарно-транспортних накладних* (ф. № 1 с.-г. твар.).

Сільськогосподарські підприємства здійснюють закупівлю худоби у громадян (відповідно до укладених договорів) з постановкою тварин на дорощування і відгодівлю для одержання додаткового приросту маси, а також надають допомогу населенню шляхом приймання від громадян та подальшого продажу заготівельним організаціям.

Приймає худобу від населення (відповідно до договору) з метою постановки її на дорощування і відгодівлю комісія в складі керівника підрозділу, завідувача ферми, зоотехніка, працівника ветеринарної служби та особи якій будуть передані тварини для подальшого вирощування чи відгодівлі.

Зоотехнік і ветеринарний персонал оглядають в присутності особи, яка здає тварин, кожную голову, визначають її вгодованість та живу масу і складають *Акт на передачу (продаж) закупівлю худоби та птиці за договорами з громадянами* (ф. № 95б), який затверджує керівник сільськогосподарського підприємства.

Один примірник Акта видають особі, що передала тварин. При постановці на вирощування та відгодівлю останнім присвоюють інвентарний номер. Головний бухгалтер перевіряє правильність розрахунку вартості куплених тварин в Акті на закупівлю худоби у населення, виписує видатковий касовий ордер і передає його разом з актом у касу для оплати.

Молодняк тварин, а також інша худоба, куплена у населення, стає власністю підприємства і обліковується на фермі і в бухгалтерії на загальних підставах.

На приймання сільськогосподарськими підприємствами худоби, кролів та інших тварин від населення для подальшого продажу і доставки їх на приймальні пункти заготівельників або переробників складається *Приймально-розрахункова відомість на худобу і птицю, що прийняті сільськогосподарським підприємством від населення для подальшої здачі державі* (ф. № 95а). Вона складається у двох примірниках, де зазначають прізвище, ім'я та по батькові здавальника, кількість голів прийнятої худоби, їхню вгодованість і живу масу. При здаванні прийнятої від населення худоби, сільськогосподарське підприємство подає м'ясопереробному підприємству два примірники відомості. Після зазначення заготівельною організацією або підприємством м'ясної промисловості живої маси і вгодованості тварин і суми, що належить кожному здавальникові, один примірник відомості залишають в одержувача, а другий повертають сільськогосподарському підприємству для розрахунків із здавальниками худоби.

Худобу, птицю, кролів та інших тварин, прийнятих від населення для доставки на приймальні пункти переробних підприємств, сільськогосподарські підприємства обліковують (окремо від власних) за їх видами із зазначенням кількості голів, живої маси та вартості, що визначається заготівельною організацією в приймально-розрахунковій відомості.

Підприємства, що здійснюють виробничі функції міжгосподарських, приймають тварин від підприємств-учасників на підставі товарно-транспортних накладних, рахунків-фактур, племінних та ветеринарних свідоцтв. Вгодованість і живу масу худоби (скидки на вміст шлунково-кишкового тракту при цьому не роблять) визначають в присутності представників постачальників відповідно до діючих положень про порядок приймання поголів'я.

Худобу і птицю, прийняту в порядку часткових внесків, беруть на облік згідно з накладною за кількістю голів, вгодованістю, живою масою встановленими при надходженні (без скидки на вміст шлунково-кишкового тракту).

Первісну вартість тварин і птиці, що надійшла в господарство відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» наведено в табл. 6.1.

6.1. Визначення первісної вартості тварин відповідно до джерел надходження

Пор. №	Канали надходження	Назва документа	Порядок визначення первісної вартості (П(С)БО 9 «Запаси»)
1	Тварини вирощені в господарстві	Акт на оприбуткування приплоду тварин	Собівартість їх вирощування визначається за П(С)БО 16 «Витрати»
2	Тварини придбані в інших підприємствах за грошові кошти	Товарно-транспортна накладна, рахунок-фактура, племінне свідоцтво	Первісна вартість складається з фактичних витрат на придбання і доставку тварин на підприємство
3	Тварини одержані підприємством безоплатно	Товарно-транспортна накладна	Первісна вартість дорівнює справедливій вартості, тобто ціні, яку можуть заплатити в результаті продажу об'єктом, зацікавленим і незалежним сторонам
4	Тварини, які надійшли, як внесок у статутний капітал	Товарно-транспортна накладна	Первісна вартість — це погоджена засновниками підприємства справедлива вартість тварин, тобто вартість, яка зафіксована у засновницьких документах
5	Тварини, закуплені у громадян для подальшого дорощування і відгодівлі	Акт на передачу (продаж) закупівлю худоби та птиці за договорами з громадянами	Первісна вартість дорівнює справедливій вартості
6	Тварини, придбані у громадян для подальшого продажу	Приймально-розрахункова відомість на худобу і птицю, що прийняті с.-г. підприємством від населення для подальшої реалізації	Первісна вартість дорівнює справедливій вартості
7	Тварини, які були обміняні у іншому господарстві на тварин	Товарно-транспортна накладна	Первісна вартість дорівнює балансовій вартості переданих тварин (у випадку перевищення балансової вартості над справедливою, то первісною вартістю є справедлива вартість отриманих тварин)
8	Тварини, які придбані в обмін на інші матеріальні цінності (неподібні запаси)	Товарно-транспортна накладна	Первісна вартість тварин, що придбані в обмін на неподібні запаси, дорівнює справедливій вартості отриманих запасів

Відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», справедливою вартістю тварин на вирощуванні і відгодівлі є їх відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) тобто вартість відтворення їх в сучасних умовах і цінах. На сьогоднішній

день відсутній механізм визначення справедливої вартості і тому підприємство може самостійно вирішувати як буде відбуватися визначення справедливої вартості тварин. Для цього можна користуватися інформацією, наявною в розпорядженні обласних управлінь статистики, даними прайс-листів, використовувати експертну оцінку, а за відсутності цих даних-використовувати ціну, яка найчастіше застосовується підприємством при продажу тварин за грошові кошти.

6.4. Оцінка і порядок оформлення надходження приплоду

При одержанні приплоду (телят, поросят, ягнят крім каракульських, лошат, нових сімей бджіл) завідувач ферми, зоотехнік чи бригадир складають у двох примірниках *Акт на оприбуткування приплоду тварин* (ф. № 95). Записи в ньому здійснюють індивідуально по кожній голові приплоду великої рогатої худоби і коней, а по всіх інших тваринах — загалом із зазначенням статі.

Обидва примірники акта передають у бухгалтерію: один — на наступний день після його складання, а другий в кінці місяця разом зі *Звітом про рух худоби і птиці на фермі* (ф. № 102) після того як на його підставі будуть зроблені записи в *Книзі обліку руху худоби і птиці* (ф. № 34) на фермі та в реєстрах зоотехнічного обліку, а також нарахована заробітна плата тваринникам.

У каракульському вівчарстві дані про хід окоту по кожній отарі за минулу добу бригадир та бонітер записує в *Акт про хід окоту овець* (ф. № 103), який складають у двох примірниках. Порядкова нумерація актів ведеться по кожній отарі з початку року.

В спеціалізованих птахівничих господарствах для приймання одержаного (виведеного) молодняку використовують *Акт виведення та сортування добового молодняку птиці* (ф. № 106). Його складає начальник цеху інкубації або зоотехнік у день виводу молодняку. У цьому акті зазначають процент виводу та якість виведених пташенят з кожної партії закладених яєць.

Начальник цеху інкубації на підставі відповідних документів складає і подає в бухгалтерію *Звіт про процеси інкубації* (ф. № 105). Звіт підписує начальник цеху і оператор та затверджує керівник підприємства.

Відпуск молодняку з цеху інкубації в цех вирощування здійснюється за *Накладними внутрігосподарського призначення* (ф. № 87).

На одержаний приплід звірів і кролів складають *Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів* (ф. № 96), в якому зазначають кількість знайденого в кожному гнізді молодняку (живого і мертвого). Оприбутковують тільки живих звірят (кроленят).

Дані актів переносять у реєстри зоотехнічного обліку і використовують при нарахуванні заробітної плати працівникам ферми. Нагромаджувальні акти подають до бухгалтерії разом з *Звітом про рух худоби і птиці на фермі* (ф. № 102).

Порядок документального оформлення приплоду та його оцінки наведено в табл. 6.2.

6.2. Порядок оприбуткування приплоду і продукції вирощування та відгодівлі

Вид тварин	Назва документа	Час складання документа	Порядок оцінки
Телята	Акт на оприбуткування приплоду тварин	У день народження	За плановою (в кінці року за фактичною) собівартістю 60 кормо-днів утримання корови
Поросята	Те саме	У день опоросу	За плановою (в кінці року за фактичною) собівартістю 1 ц живої маси відлучених поросят
Ягнята чи козенята	Те саме	У день окоту	За плановою собівартістю голови приплоду (в кінці року роблять дооцінку до фактичних витрат), виходячи з того, що на приплід відносять 12 % витрат основного стада романівської породи, 15 % каракульської та 10 % витрат усіх інших порід
Курчата, гусенята, каченята, індиченята	При інкубації в своєму господарстві — Звіт про процеси інкубації	У добовому віці	За плановою (в кінці року дооцінюють до фактичної) собівартістю добового молодняку
Щенята норок, лисидь, песців, песчур, соболів і кроленята	Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів	У день огляду, а підсумковий акт — після завершення щеніння, але не пізніше останнього дня місяця	За собівартістю в сумі 50 % — на момент відлучення від маток із коригуванням у кінці року до фактичної собівартості
Лошата коней: ➤ робочих	Акт на оприбуткування приплоду тварин	У добовому віці	За плановою (в кінці року за фактичною) собівартістю 60 кормо-днів утримання дорослих коней
➤ племінних	Те саме	Те саме	За плановою собівартістю однієї голови приплоду (в кінці року за фактичною), яка складається з витрат на основне стадо без вартості побічної продукції

Вид тварин	Назва документа	Час складання документа	Порядок оцінки
Приріст живої маси телят, поросят, ягнят, молодняку птиці	Відомість зважування тварин, розрахунок приросту живої маси	У кінці місяця	За плановою (в кінці року за фактичною) собівартістю 1 ц приросту живої маси
Приріст молодняку тварин, яких не зважують (молодняк звірів, лопшата, кролята)	Розрахунок бухгалтерії щодо кількості кормоднів цих видів молодняку тварин	У кінці місяця	За плановою (в кінці року за фактичною) собівартістю кормодня відповідної групи тварин

6.5. Оцінка і порядок оформлення приросту живої маси

Продукцією вирощування молодняку тварин, птиці та тварин на відгодівлі є приріст живої маси поголів'я, яке зважують, а також приріст, розрахований по поголів'ю, яке не зважують. Не визначають приріст живої маси і не дооцінюють доросле поголів'я птиці, кролів, звірів і бджіл.

Молодняк та відгодовуване поголів'я великої рогатої худоби і свиней обов'язково зважують щомісяця, а також при переведенні у наступну вікову групу, з ферми на ферму, від однієї матеріально відповідальної особи до іншої, в основне стадо, при вибракуванні з основного стада, у момент падежу, забою, продажу тощо. Дані про масу тварин записують у відповідні документи (Акти на переведення худоби і птиці та інше). Результат зважування молодняку тварин і тварин на відгодівлі що залишилися в групі на кінець звітної періоду, відображують у *Відомості зважування тварин* (ф. № 98), яку складають зоотехнік, завідувач ферми чи бригадир при щомісячних, періодичних і вибіркових зважуваннях тварин у підзвіті кожного скотаря, свинарки, тощо.

Приріст живої маси молодняку овець, кіз, птиці та кролів визначають на підставі вибіркового зважування. Зоотехнік разом із завідувачем ферми або бригадиром відбирає й зважує певну

кількість голів (не більше 5 %) кожної вікової групи (відбирають типових для кожної групи особин). Після цього розраховують середню живу масу однієї зваженої голови (по кожній віковій групі) діленням загальної живої маси поголів'я, яке зважували, на кількість зважених тварин, а потім середню масу однієї голови перемножують на загальну кількість голів певної вікової групи худоби і таким чином, встановлюють живу масу тварин цієї групи на кінець звітного періоду.

У випадку, коли зважування неможливе або призводить до нереальних результатів (нетелі, супоросні свиноматки і ярки на певній стадії вагітності тощо), їх жива маса приймається за останнім зважуванням. Після отелення, опоросу чи окоту цих тварин їх живу масу та приріст уточнюють шляхом зважування.

Приріст живої маси визначають на підставі *Розрахунку визначення приросту* (ф. № 98а). Його складає зоотехнік (завідувач ферми) чи бригадир щомісяця на підставі даних відомостей зважування тварин та документів на надходження та вибуття худоби загалом по фермі та за видами і обліковими групами та особами, за якими закріплені тварини.

При розрахунку кількості приросту маси до живої маси худоби та птиці певної групи на кінець звітного періоду додається жива маса худоби та птиці, що вибула з цієї вікової групи протягом звітного періоду (включаючи і загиблих тварин), а з одержаного підсумку віднімають масу худоби та птиці, яка надійшла в цю вікову групу за відповідний звітний період, та живу масу худоби та птиці, що була в групі на початок звітного періоду.

Розрахунок приросту живої маси можна визначити за формулою:

$$\Pi = B_{\text{к.р}} + B_{\text{в}} - B_{\text{п}} - B_{\text{п.р}}$$

де Π — приріст живої маси; $B_{\text{к.р}}$ — вага поголів'я тварин на кінець року; $B_{\text{в}}$ — вага тварин, які вибули протягом року (включаючи вагу падежу); $B_{\text{п}}$ — вага приплоду і поголів'я, яке надійшло протягом року; $B_{\text{п.р}}$ — вага поголів'я на початок року.

Розглянемо порядок розрахунку на прикладі. Дані про наявність і рух поголів'я на вирощуванні і відгодівлі в господарстві наведено в табл. 6.3.

6.3. Наявність і рух поголів'я тварин в господарстві

Пор. №	Показники	Умовні позначення	Кількість, голів	Жива маса, ц
1	Залишок на початок року	В _{п.р}	350	610
2	Надійшло :			
	► приплід	В _п	90	32
	► придбано	В _п	60	42
	► переведено з основного стада	В _п	20	40
3	Вибуло :			
	► реалізовано	В _в	140	448
	► переведено до іншої групи	В _в	30	95
	► загинуло	В _в	5	2
4	Залишок на кінець року	В _{к.р}	345	510

Приріст живої маси становив:

$$510 \text{ ц} + (448 \text{ ц} + 95 \text{ ц} + 2 \text{ ц}) - (32 \text{ ц} + 42 \text{ ц} + 40 \text{ ц}) - 610 \text{ ц} = 331 \text{ ц}$$

Одержаний результат становитиме приріст живої маси тварин конкретної облікової групи, яка перебувала на вирощуванні або відгодівлі (нагулі) протягом звітного періоду у певної матеріально відповідальної особи.

Для визначення середньодобового приросту необхідно одержаний приріст по групі за звітний період поділити на кількість кормо-днів в цьому періоді.

Кількість кормо-днів визначається шляхом множення середнього поголів'я за звітний період на кількість днів у цьому періоді.

Розрахунок приросту живої маси разом зі Звітом про рух худоби та птиці на фермі передають до бухгалтерії і він є підставою для оприбуткування одержаного приросту і нарахування заробітної плати працівникам ферми.

По молодняку, приріст маси якого не визначають (лошата, звірі), щомісяця розраховують вартість приросту тварин за фактичною кількістю кормо-днів та плановою собівартістю утримання голови протягом одного дня (кормо-дня).

Порядок документального оформлення приросту та його оцінку наведено в табл. 6.2.

6.6. Оцінка і порядок оформлення вибуття тварин на вирощуванні та відгодівлі

Вибуття тварин в інші господарства, продаж переробним підприємствам (м'ясокомбінатам) обліковують у *Товарно-транспортній накладній* (ф. № 1 с.-г. (тварини)), в якій зазначають тварин, що вибули, їх номери, клички, стать, вік, масть, живу масу і вартість. Перед відправленням тварин зважують і визначають їх вгодованість. Товарно-транспортну накладну підписують завідувач ферми (бригадир), зоотехнік, ветеринарний лікар, особа відповідальна за відправлення і приймальник (представник покупця або водій).

Переробні підприємства приймають тварин та птицю у встановленому порядку і на прийняту продукцію виписують *Приймальну квитанцію* (ф. ПК-1).

Відправку на переробні підприємства худоби і птиці прийнятих від громадян для реалізації за договорами також оформлюють Товарно-транспортною накладною з поміткою «Прийнято від громадян для реалізації».

Переробні підприємства у встановленому порядку відшкодовують сільськогосподарським підприємствам витрати на доставку продукції, прийнятої від населення за договорами.

У разі забою тварин знятих з відгодівлі або нагулу, вимушеного дорізу, падежу, загибелі від стихійного лиха або з інших причин, комісія, призначена керівником підприємства, складає *Акт на вибуття тварин та птиці* (ф. 100) на кожен випадок окремо.

В акті повинні бути докладно вказані причини та обставини вибуття тварин та птиці, а також можливе використання продукції (в їжу, на годівлю худоби, підлягає знищенню тощо).

Акт складає в день вибуття (забою, падежу тощо) комісія в складі зоотехніка, ветеринарного лікаря, завідувача ферми (бригадира) та особи, за якою було закріплено тварину. Після оформлення, акт передається керівнику підприємства на розгляд і затвердження.

Якщо шкура тварини, що загинула, має товарну цінність і може бути реалізована, в акті зазначається: «Шкура знята і здана на склад за накладною №.. «. Коли ж з певних причин її не використовують, то в документі вказують: «Труп утилізовано разом зі шкурою». Після затвердження акта виконують записи про вибуття поголів'я в *Книзі обліку руху тварин і птиці* (ф. № 34) і його разом зі *Звітом про рух тварин і птиці на фермі* (ф. № 102) подають в бухгалтерію господарства.

Відправлення на забійний пункт всієї продукції окоту з товарною шкуркою (ягнята для забою на шкурку, мертвноароджені, випоротки, викидні, що загинули і вимушено прирізані до бонітування і після нього) та нетоварною шкуркою (ембріони) оформляють накладними внутрігосподарського призначення у трьох примірниках, один з яких залишається в отарі. Для обліку кількості каракулю, одержаного окремими бригадами, ягням, яких відправляють на забійний пункт, прикріплюють бирки із зазначенням номера бригади. При забої тварин бирки переносять на зняту шкурку. Такі самі бирки прикріплюють і на відправлені на забійний пункт каракульські шкурки ягнят, забитих в отарі.

Загибель і дорізування кітних вівцематок засвідчують також в Акті про хід окоту овець та в Акті на вибуття худоби і птиці у розділі «Використання», в якому обов'язково зазначають кількість та якість одержаних шкурок від випоротків. Одночасно з цим одержані випоротки (з товарними і нетоварними шкурками) відображують в Акті про хід окоту овець.

Всю продукцію окоту каракульських овець, що надійшли протягом дня на забійний пункт, записують окремим рядком із кожної накладної у відповідні графи Акта на вибуття худоби і птиці. Тут же показують вихід шкурок, нетоварних шкурок, тушок, сичугів, одержаних від переробки (забою).

В кінці робочого дня Акт на вибуття худоби і птиці підписують всі члени комісії, призначеної керівництвом підприємства на період окоту для високоякісного прийняття продукції забійним пунктом. В кінці акта матеріально відповідальна по забійному пункту особа розписується про прийняття продукції на відповідальне зберігання для наступного відправлення на склад сільськогосподарського підприємства чи продажу.

На підприємствах, які закупають худобу, в подальшому її відгодовують, для оформлення закінчення відгодівлі худоби та прийняття її від скотаря чи свинаря, керівник ферми (бази) складає *Акт зняття худоби з відгодівлі, нагулу, дорощування* (ф. № 98б). Його складають окремо на кожен вид худоби у двох примірниках, один з яких передають в бухгалтерію, а другий зберігається на фермі (базі). У випадках, коли молодняк тварин відпускають працівникам підприємства у рахунок заробітної плати або як натуральну оплату праці, оформлюють *Накладну внутрішньогосподарського призначення* (ф. № 87). В цій накладній вказують кількість голів, їх живу масу, вартість, інвентарний номер, стать, вік.

Важливе значення в обліку відіграє оцінка тварин протягом року, які переводяться в старші вікові групи або вибувають з господарства. Молодняк великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз, птиці оцінюється за фактичною живою масою та плановою собівартістю, а молодняк звірів, кролів та коней — за плановою собівартістю утримання, обчисленого виходячи з кількості кормів перебування в групі і планової собівартості одного корму.

В кінці року планова собівартість молодняку тварин, що переведені в старші вікові групи і вибули з господарства, доводиться до рівня фактичної шляхом коригування сум методом доповідки або «червоне сторно».

Протягом року всі фактичні витрати на утримання тварин на вирощуванні і відгодівлі обліковують за економічними елементами, затвердженими Положенням(стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Вибракуваних з основного стада дорослих тварин і тварин, поставлених на відгодівлю, відображують в обліку за балансовою вартістю.

6.7. Оцінка і порядок оформлення руху тварин на підприємстві

Велике значення має правильне документальне оформлення переведення тварин з однієї вікової групи в іншу. У всіх випадках переведення телят, поросят, ягнят, лоша́т, птиці, кролів, звірів тощо з однієї облікової групи в іншу (включаючи і переведення тварин в основне стадо), а також відлучення молодняку звірів і кролів, складають *Акт на переведення тварин з групи в групу* (ф. № 97). Акти заповнює зоотехнік(завідувач ферми) чи бригадир в день переведення тварин і птиці, відлучення звірів і кролів. Ці документи підписують також працівники, які прийняли худобу та птицю для подальшого догляду, і затверджує керівник підприємства.

Порядок переведення худоби та птиці в основне стадо та інші вікові групи та їх оцінка здійснюється в порядку, наведеному в табл. 6.4. Групи та тривалість утримання в них поголів'я можуть уточнюватися відповідно до технології утримання тварин, прийнятої в конкретному господарстві.

6.4. Порядок переведення тварин із групи в групу

Вид і група тварин	Час складання акта	Порядок оцінки
Телята на вирощуванні	При переведенні в групу дорощування по закінченні вирощування	За живою масою та її плановою собівартістю, яку в кінці року коригують до фактичної
Телята, вирощені на підсосі за технологією м'ясного скотарства	Через 8 місяців після отелення	Те саме
Телята групи дорощування	При переведенні в групу ремонтного молодняка чи на відгодівлю згідно з технологією	Те саме
Бугайці на плем'я	При переведенні в основне стадо у 18-місячному віці	Те саме
Телиці для поповнення основного стада	При переведенні в нетелі після перевірки на тільність	Те саме
Нетелі	При передачі в основне стадо	Те саме
Свинки ремонтні	При переведенні в групу перевірюваних свиноматок при масі 100 – 120 кг (через один місяць після першого продуктивного парування)	Те саме
Свиноматки перевірювані	При переведенні в групу основних свиноматок після відлучення поросят першого опоросу	Те саме
Кнурці ремонтні	При переведенні в групу перевірюваних кнурів у віці допуску до парування (12 – 14 міс) та при досягненні живої маси не менш як 160 кг і після перевірки їхньої продуктивності	Те саме
Кнури перевірювані	При переведенні в групу основних кнурів у віці 18 – 22 місяців після оцінки продуктивності спарованих з ними свиноматок	Те саме
Ягнята (чи козенята) народження звітного року	При відлученні від маток у 4 – 5-місячному віці	При відлученні від маток дооцінюють ще на 50 % планової вартості молодняка у момент відлучення; в кінці року уточнюють оцінку, виходячи з фактичних витрат

Вид і група тварин	Час складання акта	Порядок оцінки
Молодняк овець народження минулого року та ярки	При переведенні в основне стадо у віці 18 – 20 місяців після формування їх у маточні отари та проведення парування (в племінних вівчарських господарствах, які утримують овець тонкорунних порід вовнового і м'ясного напрямів продуктивності, при перетримці — у віці 2,5 року)	За живою масою та її плановою собівартістю, яку в кінці року коригують до фактичної
Молодняк птиці : ➤ курей	Ячні породи — у віці 150 днів М'ясні та м'ясо-ячні породи — у віці 180 днів	Те саме Те саме
➤ гусей ➤ качок ➤ індиків	У віці 240 днів У віці 180 днів У віці 240 днів	Те саме Те саме Те саме
Молодняк звірів усіх видів (включаючи соболів)	При переведенні молодняку звірів в основне стадо 31 грудня, а перехідного молодняку — не пізніше 28 – 29 лютого (крім нутрій). Молодняк нутрій: самки — після першого продуктивного парування на останнє число місяця, самці — у віці 8 місяців на останнє число місяця	За плановою собівартістю утримання, обчисленою, виходячи з кількості кормо-днів перебування в групі після відлучення від маток. Молодняк народження минулого року — за вартістю на початок року та планових витрат поточного року, обчислених за кількістю кормо-днів. У кінці року коригують до рівня фактичних витрат
Молодняк кролів	При переведенні молодих самок в основне (доросле) стадо після відлучення від них кроленят першого окролу на останнє число місяця, а молодняку самців — у віці 5 місяців на останнє число місяця	За живою масою і плановою собівартістю, яку в кінці року коригують до рівня фактичної
Жеребці та кобили, мерини	При переведенні в основне стадо у віці трьох або чотирьох років залежно від розвитку (коней високого скакового та бігового класів переводять у старшому віці)	За вартістю на початок року та планових (а в кінці року фактичних) витрат на утримання у звітному періоді
Тварини основного стада	При переведенні на відгодівлю після втрати виробничого призначення	За балансовою вартістю

6.8. Облік тварин за центрами відповідальності (на фермах, у бригадах, цехах)

Відповідальність за ведення обліку на фермі (у бригаді, цеху) покладено на її завідувача, зоотехніка або бригадира. В міру відображення руху тварин у первинних документах дані їх реєструються в Книзі обліку руху тварин і птиці. В цій книзі відкривають аналітичні рахунки по кожній статеві-віковій групі тварин у тому ж порядку, що і в бухгалтерії підприємства. Після запису всіх даних первинних документів за місяць підраховують підсумки по руху тварин і виводять залишки на початок наступного місяця, які відображують у кількісних показниках (в головах, кілограмах живої маси).

На підставі первинних документів та Книги обліку руху тварин і птиці складають *Звіт про рух тварин і птиці на фермі* (ф. № 102), в якому відображують підсумкові дані про наявність і рух тварин за місяць по кожній обліковій групі. Залишки і рух тварин та птиці у звіті відображують в кількісних показниках. Звіт складається зоотехніком, завідувачем ферми чи бригадиром в двох примірниках і у встановлені строки разом з первинними документами по надходженню та вибуттю тварин та птиці подається до бухгалтерії для перевірки та бухгалтерського обліку поголів'я.

В спеціалізованих птахівничих господарствах замість Книги обліку руху тварин і птиці використовують *Картку обліку руху дорослої птиці* (ф. № 108) або *Картку обліку руху молодняку птиці* (ф. № 107), які заповнюють за віковими групами. Ці картки складає керівник цеху (бригадир) по поголів'ю, яке обслуговується окремою пташницею, в двох примірниках шляхом записів на підставі первинних документів. Протягом місяця картки зберігаються в цеху. Картки та первинні документи по надходженню та вибуттю птиці разом зі звітами про рух тварин і птиці на фермі подають до бухгалтерії у встановлені строки.

Для обліку поголів'я та закріпленого інвентарю, що передані під відповідальність певній особі, а також для запису розпоряджень адміністрації та спеціалістів господарства при об'їзді отар, гуртів і табунів застосовується *Книжка чабана-гуртоправа* (ф. № 101).

6.9. Порядок проведення інвентаризації та переоцінки тварин

Інвентаризація молодняку тварин, худоби на відгодівлі, кролів, звірів, піддослідних тварин та птиці проводиться щомісяця, а в спеціалізованих підприємствах з промисловими методами виробництва, де птиця утримується в широкогабаритних пташниках, у безвіконних приміщеннях з регульованим мікрокліматом тощо, один раз на рік за станом на 31 грудня звітного року; інвентаризація бджолосімей здійснюється не менше двох разів на рік (весною — не пізніше 10 квітня та восени, як правило, 1 жовтня).

Дорослу продуктивну і робочу худобу заносять в інвентарний опис з зазначенням номера худоби (бирки), клички, віку, породи, вгодованості і живої ваги (вагу коней не зазначають).

Велику рогату худобу, свиней (свиноматки і хряки) і особливо цінні екземпляри овець, інших тварин відносять в окремий інвентарний опис.

Інші тварини основного стада, які обліковуються за групами, включають в інвентарні описи по групах відповідно до віку і статі із зазначенням кількості голів і живої ваги по кожній групі.

Молодняк великої рогатої худоби, племінних коней і робочої худоби включають в інвентарний опис окремо із зазначенням номера, статі, клички, породи тощо.

Тварини на відгодівлі, молодняк свиней, овець, кіз та інших видів тварин, а також птиця обліковуються по групам, і вносяться в інвентарні описи відповідно номенклатури, яка прийнята в облікових реєстрах із зазначенням кількості голів, і живої ваги по кожній групі.

Інвентарні описи складають за видами тварин на фермах, у відділках, бригадах і по матеріально відповідальних особах.

Відповідно до рішень інвентаризаційної комісії та актів із визначення вартості тварин у бухгалтерії господарства складають відповідні бухгалтерські проводки.

6.10. Характеристика рахунка для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух тварин на вирощуванні та відгодівлі

Рахунок 21 «Тварини на вирощуванні і відгодівлі» призначено для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух: тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, а також худоби, вибракуюваної з основ-

ного стада й реалізованої без ставлення на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації.

За дебетом рахунка 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі» відображується надходження (придбання, приплід молодняку продуктивної й робочої худоби, вибракувана з основного стада худоба для подальшої відгодівлі або для реалізації без відгодівлі) тварин на вирощуванні, які обліковуються за первісною вартістю; приріст живої маси молодняку тварин, за кредитом — вибуття тварин на вирощуванні внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо.

Рахунок 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі» має такі субрахунки:

211 «Молодняк тварин на вирощуванні»;

212 «Тварини на відгодівлі»;

213 «Птиця»;

214 «Звірі»;У

215 «Кролі»;

216 «Сім'ї бджіл»;

217 «Доросла худоба, що вибракувана з основного стада»;

218 «Худоба, що прийнята від населення для реалізації».

На субрахунку 211 «Молодняк тварин на вирощуванні» ведеться облік наявності, надходження й вибуття молодняку великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз та коней. Аналітичний облік ведеться в розрізі матеріально відповідальних осіб (ферм, відділків тощо) за такими виробничими й віковими групами:

1. Велика рогата худоба: телички на вipoюванні; бички на вipoюванні; телички на дорощуванні; бички на дорощуванні; телиці для ремонту стада; нетелі; корови-первістки для реалізації; корови — донори ембріонів.

2. Свині: підсосні свинки під матками; підсосні кабанчики під матками; свинки на дорощуванні; кабанчики на дорощуванні; ремонтні свинки; ремонтні кабанчики; свинки, що перевіряються.

3. Вівці: ярки народження поточного року; баранчики народження поточного року; ярки народження минулих років; баранчики народження минулих років; переярки. Облік за кожною групою ведеться окремо за рунами: тонкорунні, напівтонкорунні, напівгрубововняні, грубововняні.

4. Кози: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулого року.

5. Коні: молодняк робочих коней (за роками народження і статтю) і молодняк племінних коней (за роками народження і статтю).

Молодняк племінних тварин усіх видів обліковують також за породами.

На субрахунку 212 «Тварини на відгодівлі» ведеться облік наявності та руху: дорослої худоби, переведеної з основного стада на відгодівлю й нагул. Аналітичний облік ведеться за видами худоби: велика рогата худоба на відгодівлі й нагулі; свині на відгодівлі; вівці на нагулі та відгодівлі; кози на нагулі та відгодівлі. М'ясокомбінати на цьому субрахунку обліковують худобу, що перебуває на промисловій відгодівлі.

На субрахунку 213 «Птиця» ведеться облік наявності та руху птиці, як молодняку, так і дорослої. Аналітичний облік ведеться за такими обліковими групами:

1. Кури яєчного напрямку: молодняк; маточне стадо несучок; промислове стадо несучок; ремонтний молодняк;

2. Кури м'ясного напрямку: молодняк; м'ясні курчата (бройлери); маточне стадо;

3. Качки: молодняк; доросле стадо;

4. Гуси: молодняк; доросле стадо;

5. Індики: молодняк; доросле стадо;

6. Цесарки: молодняк; доросле стадо;

7. Перепілки: молодняк; доросле стадо.

На спеціалізованих племінних підприємствах, птахофабриках, комплексах з виробництва продукції тваринництва на промисловій основі, м'ясокомбінатах облік худоби й птиці ведеться в розрізі вікових (технологічних) груп.

На субрахунку 214 «Звірі» ведеться облік наявності та руху хутрових звірів. Аналітичний облік ведеться за видами звірів окремо молодняку й основного стада.

На субрахунку 215 «Кролі» ведеться облік наявності та руху кролів. Аналітичний облік ведеться за породами окремо молодняку і основного стада.

На субрахунку 216 «Сім'ї бджіл» ведеться облік наявності та руху бджолиних сімей. Аналітичний облік ведеться за кількістю сімей, їх вартістю загалом по пасіці.

На субрахунку 217 «Доросла худоба, що вибракувана з основного стада» ведеться облік наявності та руху поголів'я і балансової вартості, вибракуваних і реалізованих або забитих на м'ясо в господарстві без постановки на відгодівлю продуктивних тварин і робочої худоби. Аналітичний облік ведеться за видами тварин.

На субрахунку 218 «Худоба, що прийнята від населення для реалізації» ведеться облік руху тварин, прийнятих від населення для реалізації. Аналітичний облік ведеться за видами худоби.

6.11. Кореспонденція рахунків по руху тварин на вирощуванні та відгодівлі

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1. Облік надходження тварин на вирощуванні та відгодівлі			
1	Оприбутковано приплід: ➤ від продуктивних тварин ➤ від робочих тварин	211 211	23 23
2	Оприбутковано молодняк тварин, придбаний від інших підприємств: ➤ вартість тварин ➤ податок на додану вартість	211 641	63 63
3	Списані витрати по придбанню молодняку тварин на вирощуванні і відгодівлі: ➤ вартість транспортних послуг сторонніх організацій ➤ податок на додану вартість ➤ нарахована оплата праці робітникам, які займалися придбанням тварин ➤ відрахування на соціальні заходи ➤ вартість кормів, які згодовані при транспортуванні ➤ витрати на відрядження	211 641 211 211 211	685 685 661 65 208 372
4	Оприбутковано молодняк тварин, закуплений у громадян: ➤ справедлива вартість	211	685
5	Оприбутковано молодняк тварин, придбаний підзвітними особами: ➤ вартість придбання ➤ податок на додану вартість	211 641	372 372
6	Надійшов молодняк тварин як внесок в статутний капітал підприємства	211	46
7	Надійшов безкоштовно отриманий молодняк тварин від інших підприємств	211	718
8	Поставлені на відгодівлю тварини, вибраквані з основного стада	212	107
9	Переведено молодняк тварин з однієї вікової групи в іншу, від однієї матеріально відповідальної особи до іншої, передача на відгодівлю громадянам	21	21
10	Оприбутковано надлишки тварин, виявлені при проведенні інвентаризації	21	719
11	Надійшов молодняк тварин в рахунок погашення заборгованості по претензіях	211	374

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
12	Оприбутковано приріст живої маси тварин на вирощуванні і відгодівлі	21	23
13	Відображені в кінці року калькуляційні різниці по приросту живої маси: <ul style="list-style-type: none"> ▶ методом допrowодки (якщо фактична собівартість вище планової) ▶ методом «червоне сторно» (якщо фактична собівартість нижче планової) 	21 21	23 23
II. Облік вибуття тварин на вирощуванні та відгодівлі			
1	Переведено до основного стада молодняк тварин <ul style="list-style-type: none"> ▶ оприбутковано молодняк, переведений до основного стада 	155 107	211 155
2	Реалізовано покупцям молодняк тварин: <ul style="list-style-type: none"> ▶ за обліковими цінами ▶ за цінами реалізації ▶ податок на додану вартість 	901 361 701	211 701 641
3	Вибракувано продуктивну худобу з основного стада без постановки на відгодівлю	217	107
4	Реалізовано продуктивну худобу без постановки на відгодівлю: <ul style="list-style-type: none"> ▶ за обліковими цінами ▶ за балансовою вартістю ▶ за цінами реалізації ▶ податок на додану вартість 	901 901 361 701	21 217 701 641
5	Забито молодняк і дорослу худобу на відгодівлі на м'ясо	23	21
6	Реалізовано тварин м'ясопереробним підприємствам у живій вазі <ul style="list-style-type: none"> ▶ нарахована сума виручки ▶ відображена сума дотації, що належить підприємству ▶ збільшення доходу на вартість дотації 	361 361 48	701 48 718
7	Реалізовано молодняк тварин населенню: <ul style="list-style-type: none"> ▶ за обліковими цінами ▶ за цінами реалізації ▶ податок на додану вартість 	901 301 701	211 701 641
8	Передано молодняк тварин працівникам в рахунок оплати праці, або як натуральну оплату: <ul style="list-style-type: none"> ▶ за обліковими цінами ▶ за цінами реалізації ▶ податок на додану вартість 	901 661 701	211 701 641
9	Передано молодняк тварин, як внесок в статутний капітал інших підприємств: <ul style="list-style-type: none"> ▶ за обліковими цінами ▶ на різницю між балансовою і справедливою вартістю, за умови, що балансова вартість менше справедливої 	14 14	211 746

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
10	Списані загиблі тварини внаслідок стихійного лиха	991	211
11	Нараховано відшкодування за тварин, які були застраховані	655	751
12	При інвентаризації виявлено нестачу тварин на вирощуванні та відгодівлі (винних не виявлено) одночасно	947 072	21
13	Віднесена вартість загиблих тварин на винну особу одночасно	375	716 072
14	Відображено в суму ПДВ та інших платежів до бюджету	716	64
15	Відшкодована винними особами нестача молодняку тварин аналогічними тваринами	21	375
16	Пред'явлена постачальникам претензія по тваринах, які оприбутковані в господарстві	374	211
17	Передано тварини безкоштовно іншим підприємствам: ► вартість тварин ► податок на додану вартість	977 977	211 641

На яких бухгалтерських рахунках ведеться облік падежу тварин?

Згідно з Методичними рекомендаціями з планування обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств облік падежу тварин ведеться на рахунку 24 «Брак у виробництві», на дебеті якого відображується вартість загиблих тварин, витрати на обробку туш та їх утилізацію, а на кредиті — вихід продукції (шкур, м'яса тощо) за цінами можливої реалізації, суми, що підлягають відшкодування винними особами, та втрати від стихійного лиха. Решту втрат від падежу з кредиту рахунку 24 відносять на витрати відповідного виду і груп тварин, тобто на дебет рахунку 23 «Виробництво».

6.12. Облік тварин в бухгалтерії підприємства

Для обліку молодняку тварин і тварин на відгодівлі використовують Журнал-ордер № 9 с.-г., який складається з двох частин — прибуткової (відомість), де відображують надходження тварин та видаткової (безпосередньо Журнал-ордер № 9), де ві-

дображують вибуття. Записи в Журналі-ордері виконують на підставі Звітів про рух тварин і птиці на фермі. При цьому одержаний за місяць приплід та приріст живої маси оцінюється за плановою собівартістю поточного року, переведені тварини з основного стада за їх балансовою вартістю, куплені тварини за цінами придбання. Вибуття тварин оцінюється за плановими цінами 1 ц живої маси.

Записи проводять окремо по кожній статеві-віковій групі в розрізі ферм. По кожній групі підраховують підсумки за місяць та з початку року. Місячні дані за кожним видом тварин і статевих групах у вартісному виразі за наявності худоби на початок і кінець місяця, їх руху за відповідними каналами переносять до Оборотної відомості № 9а с.-г. аналітичного обліку за рахунком 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі». Підсумкові дані з дебету і кредиту рахунка 21 в розрізі кореспондуючих рахунків переносять на лицьовий бік Журналу-ордера № 9 с.-г. для подальшого рознесення кредиту рахунка в кореспонденції з іншими рахунками до Головної книги.

Операції по списанню в кінці року різниці між плановою і фактичною собівартістю продукції вирощування та відгодівлі тварин відображують безпосередньо в Журналі-ордері.

Розглянемо на прикладі порядок заповнення Журналу-ордера № 9 с.-г. та відомості.

Довідкові дані умовні (табл. 6.6 і 6.7).

6.6. Залишок тварин на вирощуванні і відгодівлі станом на 1 січня поточного року

Пор. №	Статеві-вікові групи	Кількість голів	Жива маса, кг	Вартість, грн
1	Телиці поточного року	70	3500	7000,00
2	Бички поточного року	100	5500	11 000,00
3	Бички минулих років	50	19 000	38 000,00
4	Телиці минулих років	65	20 150	40 300,00
5	Телиці старше 2 років	80	28 000	56 000,00

Оцінка тварин на вирощуванні і відгодівлі (планова собівартість):

жива маса великої рогатої худоби — 200 грн за 1 ц;

приріст живої маси — 170 грн за 1 ц;

приплід — 160 грн за 1 гол.

6.7. Господарські операції, які відбулися в ПСП «Нива» у січні 2003 р.

Пор. №	Зміст господарських операцій	Назва первинного документа	Кількість, голів	Жива маса, кг	Вартість, грн
1	Оприбутковано приплід: ► телички ► бички	Акт на оприбуткування приплоду тварин (ф. № 95)	5 10	140 280	800 1600
2	Оприбутковано приріст живої маси: ► телички ► бички ► телички минулих років ► бички минулих років ► телички старше 2 років	Розрахунок визначення приросту (ф. № 98а)		525 1030 550 895 1080	892,50 1751,00 935,00 1521,50 1836,00
3	Переведено в основне стадо телиць старше 2 років	Акт на переведення тварин з групи в групу (ф. № 97)	10	3290	6580,00
4	Реалізовано покупцям бичків народження минулих років	Товарно-транспортна накладна (ф. 1 с.-г. твар.)	5	1650	3300,00
5	Падіж теличок поточного року	Акт на вибуття тварин та птиці (ф. № 100)	2	54	108,00
6	Забито в господарстві бичків народження минулих років	Те саме	3	1120	2240,00
7	Реалізовано бичків поточного року робітникам господарства за готівку	Накладна внутрігосподарського призначення (ф. № 87)	5	175	350,00
8	Переведено телиць минулого року в групу телиць старше 2 років	Акт на переведення тварин з групи в групу (ф. № 97)	10	2130	4260,00

На підставі наведених даних відобразимо господарські операції в Журналі-ордері № 9 с.-г. (с. 368 – 373).

Узагальнену схему обліку тварин на вирощуванні і відгодівлі покажемо на рис. 6.1.

ЖУРНАЛ — ОРДЕР № 9 с.г. та ВІДОМІСТЬ

По рахунку № 21 — Тварини на вирощуванні та відгодівлі
за січень 2003 р.

1) Відкривається на місяць, квартал і рік з використанням вкладних аркушів.

Ферма № _____ Вид і статеві-вікова група тварин _____

№ рядка	Вид і статеві-вікові групи тварин або показники звітного періоду (за місяць з початку року)	№ ферми або прізвище матеріально відповідальної особи	Кор-модні	Сальдо на початок місяця			Надходження Відомість № 9а- в дебет рахунка №21								
				голів	жива маса, кг	вартість, грн	23 — Приплід			23 — Приріст					
							голів	жива маса, кг	вартість, грн	голів	жива маса, кг	вартість, грн			
А	Б	В	Г	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Телиці поточного року			70	3500	7000,00	5	140	800,00		525	892,50			
2	Бички поточного року			100	5500	11 000,00	10	280	1600,00		1030	1751,00			
3	Телиці минулих років			65	20 150	40 300,00					550	935,00			
4	Бички минулих років			50	19 000	38 000,00					895	1521,50			
5	Нетелі			80	28 000	56 000,00					1080	1836,00			
				365	76 150	152 300,0	15	420	2400,00		4080	6936,00			

1. Вкладний аркуш до журналу-ордера № 9 і відомості 9а

Прізвище, ім'я та по батькові матеріально відповідальної особи _____

з кредиту рахунків														
23. Приплід молодняку робочої худоби			21. Переведено із інших груп			21. Переведено із інших ферм			631. Придбання племінної худоби			107. Переведення з основного стада		
голів	жива маса, кг	вартість	голів	жива маса, кг	вартість	голів	жива маса, кг	вартість	голів	жива маса, кг	вартість	голів	жива маса, кг	вартість
13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
			10	2130	4260,00									
			10	2130	4260,00									

з кредиту рахунків														
685. Придбання у спеціалізованих підприємств			685. Придбання худоби у населення			718. Безоплатні надходження						Разом по надходженню		
го-лів	жива маса, кг	вар-тість	го-лів	жива маса, кг	вар-тість	го-лів	жива маса, кг	вар-тість	го-лів	жива маса, кг	вар-тість	голів	жива маса, кг	вартість
28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42
												5	665	1692,50
												10	1310	3351,00
													550	935,00
													895	1521,50
												10	3210	6096,00
												25	6630	13 596,00

Вибуття. Журнал — ордер № 9 з кредиту рахунка № 21														
21. Переведення в інші групи			21. Переведення в інші ферми			155. Переведення в основне стадо			901. Продаж державі			901. Продаж робітникам		
голів	жива маса, кг	вартість	голів	жива маса, кг	вартість	голів	жива маса, кг	вартість	голів	жива маса, кг	вартість	голів	жива маса, кг	вартість
43	44	45	46	47	48	49	50	51	52	53	54	55	56	57
												5	175	350,00
10	2130	4260,00												
									5	1650	3300,00			
						10	3290	6580,00						
10	2130	4260,00				10	3290	6580,00	5	1650	3300,00	5	175	350,00

В дебет рахунків														
901. Продаж племінної худоби та птиці			901. Продаж міжгосподарським підприємствам (організаціям)			901. Інший продаж			23. Забій в господарстві			947. Нестачі і втрати		
голів	жива маса, кг	вар- тість	голів	жива маса, кг	вар- тість	голів	жива маса, кг	вар- тість	голів	жива маса, кг	вар- тість	голів	жива маса, кг	вар- тість
58	59	60	61	62	63	64	65	66	67	68	69	70	71	72
												2	54	108,00
									3	1120	2240,00			
									3	1120	2240,00	2	54	108,00

14. Безоплатна передача									Разом по вибуттю			Сальдо на кінець місяця		
голів	жива маса, кг	вартість	голів	жива маса, кг	вартість	голів	жива маса, кг	вартість	голів	жива маса, кг	вартість	голів	жива маса, кг	вартість
73	74	75	76	77	78	79	80	81	85	86	87	88	89	90
									2	54	108,00	73	4111	8584,50
									5	175	350,00	105	6635	14 001,00
									10	2130	4260,00	55	18 570	36 975,00
									8	2770	5540,00	42	17 125	33 981,50
									10	3290	6580,00	80	27 920	55 516,00
									35	8419	16 838,00	355	74 361	149 058,00

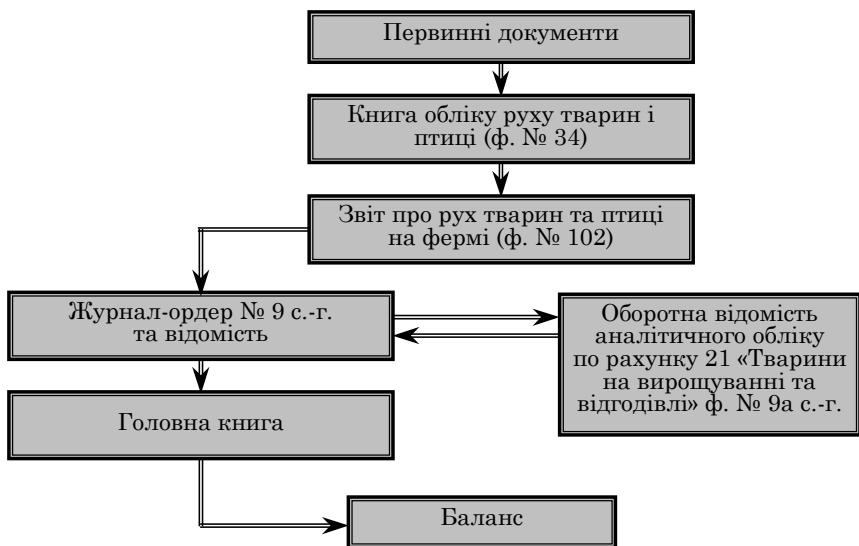


Рис. 6.1. Схема запису в реєстрах з обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі



Розділ 7

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

7.1. Економічний зміст основних засобів і завдання їх обліку

Для здійснення виробничої діяльності сільськогосподарським підприємствам потрібні основні засоби або, інакше кажучи, засоби праці. Від предметів праці вони відрізняються тим, що беруть участь у виробництві протягом кількох років, зберігаючи при цьому свою натуральну форму і фізичні властивості. Засоби праці зношуються поступово, а отже, переносять свою вартість на виробництво продукції частинами.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (затверджене наказом Міністерства фінансів України 27 квітня 2000 р. № 92) містить таке визначення основних засобів: «Основні засоби — матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)».

При визначенні основних засобів необхідно виходити з того, що вони є частиною *активів*, тобто ресурсів, контрольованих підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому.

До основних засобів належать: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки та споруди, передавальне устаткування, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади та інвентар, робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження, інші основні засоби.

П(С)БО 7 при встановленні критеріїв віднесення матеріальних активів до основних засобів надає перевагу їх призначенню і не висувають обмеження щодо їх вартості.

Бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечити:

► узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів;

► достовірне визначення вартості (оцінки) основних засобів;

► визначення економічних вигод від використання основних засобів;

► контроль за наявністю і збереженням основних засобів з моменту придбання і до вибуття із господарства;

► правильне і своєчасне нарахування зносу;

► контроль за правильністю та ефективним використанням коштів на реконструкцію, модернізацію відповідно до наявних джерел фінансування;

► контроль за ефективним використанням основних засобів залежно від їх потужності;

► точне визначення результатів від ліквідації основних засобів.

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, інших необоротних активів, їх зносу передбачені рахунки: 10 «Основні засоби»; 11 «Інші необоротні матеріальні активи»; 13 «Знос необоротних активів»; 18 «Інші необоротні активи».

Витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, добування, дообладнання, реконструкція тощо), які призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від його використання, будуть відображатися на рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

7.2. Класифікація основних засобів

Основою правильної організації бухгалтерського обліку основних засобів є дотримання принципу їх класифікації.

Основні засоби доцільно групувати за їх функціональним призначенням, галузями, речовим, натуральним характером і видами, за використанням і належністю.

За функціональним призначенням розрізняють виробничі основні засоби, що безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню (будови, споруди, силові

машини і обладнання, робочі машини тощо, що діють у сфері матеріального виробництва) і невиробничі основні засоби, що не беруть безпосередньої або побічної участі у процесі виробництва і призначені в основному для обслуговування комунальних і культурно-побутових потреб робітників (будови, споруди, обладнання побутових потреб робітників, що використовуються у невиробничій сфері).

За використанням основні засоби поділяють на діючі (всі основні засоби, що використовуються у господарстві), не діючі (ті, що не використовуються у певний період часу у зв'язку з тимчасовою консервацією підприємства або окремих цехів), і запасні (різне устаткування, що перебуває у резерві і призначене для зміни об'єктів основних засобів, що вибули або ремонтуються).

Істотне значення в обліку основних засобів має їх розподіл за ознакою належності на власні та орендовані.

Орендовані основні засоби — це засоби, взяті у тимчасове користування у фізичних чи юридичних осіб за відповідну орендну плату. Орендовані основні засоби показують у балансі орендодавця, тим самим виключається можливість подвійного обліку одних й тих самих засобів.

Для цілей податкового обліку основні фонди, що обліковуються на балансі підприємства, відповідно до Закону про оподаткування прибутку підприємств підлягають класифікації за трьома групами:

► *група 1* — будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тім числі житлові будинки та їх частини (квартири та місця загального користування);

► *група 2* — автомобільний транспорт і вузли (запасні частини) до нього, меблі, побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти включаючи електронно-обчислювальні машини для обробки інформації, інформаційні системи і телефони, мікрофони і рації, інше конторське (офісне) обладнання, пристрої і приладдя до них;

► *група 3* — інші основні засоби, що не увійшли до груп 1 і 2, включаючи сільськогосподарські машини і знаряддя, робочу і продуктивну худобу та багаторічні насадження.

Новий План рахунків і прийняті до застосування Положення (стандарт) бухгалтерського обліку передбачають, що однакові за технічними характеристиками, призначенням та способом використання об'єкти основних засобів можуть бути об'єднані в групи, наприклад: 1) земельні ділянки; 2) капітальні витрати на поліпшення земель; 3) будинки, споруди та передавальні при-

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

При класифікації основних засобів слід керуватися тим, що **об'єкт основних засобів** — це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремих конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції.

Об'єкт основних засобів визнається як актив тоді, коли існує ймовірність того, що підприємство отримуватиме в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта, та його вартість може бути достовірно визначена.

Наявність достатньої впевненості у тому, що основні засоби втілюють у собі майбутні економічні вигоди для підприємства, потребує підтвердження того, що підприємство отримає винагороду у зв'язку з їх використанням та погоджується на пов'язаний з цим ризик.

Об'єкти основних засобів можуть бути придбані з метою безпеки або для охорони навколишнього середовища. В таких випадках вони, хоча безпосередньо і не втілюють у собі майбутніх економічних вигод, але є необхідними при використанні і отриманні економічної вигоди від інших активів.

Об'єкт основних засобів визнається як актив, якщо він перебуває в оперативному чи довірчому управлінні.

7.3. Оцінка основних засобів

Необхідною умовою правильного обліку основних засобів є єдиний принцип їх грошової оцінки — за первісною, залишковою, відновлювальною і ліквідаційною вартістю.

Як визначається оцінка основних засобів?

Первісною оцінкою основних засобів є собівартість їх придбання або створення.

Собівартість основних засобів — це сплачена сума грошових коштів або їхніх еквівалентів, або справедлива вартість іншої форми компенсації (інших активів або зобов'язань), наданої для отримання активу на момент його придбання або створення.

Собівартість об'єкта основних засобів включає купівельну ціну (в тому числі ввізне мито та безповоротні податки) та витрати, що безпосередньо пов'язані з приведенням цього об'єкта в робочий стан (стан, який дає можливість використовувати його за прямим призначенням).

Первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);

- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у 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 встановлення, монтаж, налагодження основних засобів;

- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю бо частково за рахунок позикового капіталу.

Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання.

Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо дорівнює її собівартості, яка визначається згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та 16 «Витрати».

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта основних засобів, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів, чи їх еквівалентів, що була передана під час обміну.

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Первісна вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Наведемо декілька прикладів.

Приклад 1. Підприємство придбало обладнання на суму 80 000 грн зі знижкою, яка становить 1 відсоток його вартості.

Крім того, підприємство понесло такі витрати, грн:

податок на додану вартість — 16 000;

залізничний тариф — 2000;

витрати на транспортування від станції на підприємство — 600;

оплата праці монтажників — 1400.

Виходячи з цього, собівартість (первісна оцінка) придбаного обладнання дорівнює:

$$80\,000 - 800 + 2000 + 600 + 1400 = 83\,200 \text{ грн.}$$

При визначенні первісної вартості придбаної земельної ділянки, витрати, пов'язані з придбанням, можуть включати чисті витрати на знесення будівель або споруд, що знаходяться на цій ділянці.

Приклад 2. Земельна ділянка придбана разом зі старою будівлею за 300 000 грн. Стару будівлю знесено. Витрати, що пов'язані зі зносом (зарплата), дорівнюють 5000 грн.

У результаті ліквідації будівлі отримано будівельних матеріалів на суму 1000 грн.

У цьому разі собівартість придбаної земельної ділянки становитиме:

$$300\,000 + 5000 - 1000 = 304\,000 \text{ грн.}$$

У разі, якщо об'єкт основних засобів придбано у результаті бартерної операції (або обміну з частковою оплатою грошовими коштами), його оцінка залежить від того, чи мав місце обмін подібними або неподібними активами.

Подібними вважаються об'єкти основних засобів, які відповідають двом критеріям:

- а) виконують подібну функцію у такому ж виді діяльності;
- б) мають подібну справедливу вартість.

Об'єкт основних засобів, отриманий в результаті обміну на неподібний об'єкт основних засобів або інший актив, оцінюють за справедливою вартістю відданого активу, скоригованою на будь-яку суму грошових коштів та їхніх еквівалентів, які надійшли або були сплачені в процесі цієї операції.

Приклад 3. Підприємство придбало комп'ютери в обмін на будинок (первісна вартість 30 000 грн, нарахований знос 2500 грн), справедлива вартість якого на момент обміну становила 36 000 грн. Крім того, підприємство перерахувало постачальнику комп'ютерів 5200 грн (обмін неподібними об'єктами). Виходячи з цього собівартість придбаних комп'ютерів дорівнює:

$$36\ 000 + 5200 = 41\ 200 \text{ грн.}$$

Приклад 4. Підприємство обміняло зерно на суму 11 000 грн з доплатою 6000 грн на сінокосарку за справедливою вартістю 17 000 грн (балансова вартість 20 000 грн).

У цьому разі собівартість (первинна оцінка) придбаної сінокосарки дорівнює 17 000 грн, а результатом операції є збиток у сумі 3000 грн (20 000 – 17 000).

У разі, коли один об'єкт основних засобів обмінюється на подібний (або частку капіталу в подібному об'єкті) собівартістю отриманого об'єкта є балансова вартість відданого об'єкта. При цьому не виникають прибутки або збитки внаслідок обміну.

Приклад 5. Підприємство отримало будинок олійниці (балансова вартість 70 000 грн, знос 20 000 грн) в обмін на власний будинок консервного цеху (балансова вартість 60 000 грн, знос 10 000 грн). Обидві споруди мають однакову справедливу вартість — 50 000 грн. Тому первинна вартість будинку олійниці дорівнюватиме 50 000 грн.

Практична проблема виникає, коли при обміні подібними об'єктами основних засобів підприємство сплачує або отримує певну суму грошових коштів або їхніх еквівалентів. Така доплата фактично свідчить про те, що об'єкти мають різну справедливу вартість, тому цей обмін слід розглядати та відображати в обліку як обмін неподібними об'єктами.

Що потрібно розуміти під справедливою вартістю?

Під *справедливою вартістю* основного засобу розуміють вартість конкретного об'єкту основних засобів, який може бути отримано в операціях обміну між проінформованими, зацікавленими та незалежними сто-

ронами. Згідно з додатком П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість основних засобів визначається таким чином (табл. 7.1).

7.1. Визначення справедливої вартості придбаних ідентифікованих основних засобів

Об'єкти визначення справедливої вартості	Визначення справедливої вартості
Основні засоби: Земля та будівлі	Ринкова вартість
Машини та обладнання	Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість — відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
Інші основні засоби	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки

В узагальненому вигляді підхід до визначення оцінки основних засобів, отриманих в обмін на інші активи, показано на рис. 7.1.

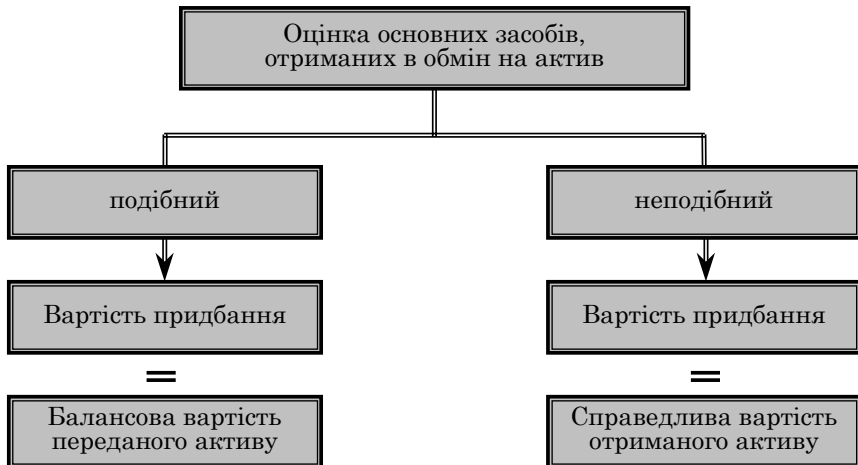


Рис. 7.1. Методика оцінки основних засобів, отриманих в обмін на інші активи

Як оцінюються основні засоби, що створені власними силами?

В сільськогосподарських підприємствах значну питому вагу займають основні засоби, створені власними силами. Це, перш за все: будинки та споруди, що побудовані як господарським, так і підрядним способом; робоча та продуктивна худоба, яку сформовано за рахунок молодняка тварин, отриманих і вирощених у власному господарстві; багаторічні насадження, що закладені і вирощені за рахунок зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів (посадкового матеріалу, пального, добрив, засобів захисту рослин, зносу основних засобів) або збільшення зобов'язань (оплата праці, нарахування на соціальні заходи та інше).

Оцінка основних засобів, створених власними силами, здійснюється з дотриманням тих самих загальних принципів, що й оцінка придбаних основних засобів.

Якщо об'єкт основних засобів виготовлено власними силами, а підприємство також виготовляє подібні активи (продукцію) для реалізації, собівартість такого об'єкта визначається відповідно до положень П(С)БО 9 «Запаси».

Собівартість об'єктів, збудованих власними силами, звичайно включає:

- вартість робіт, виконаних субпідрядниками;
- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші операційні витрати, що безпосередньо пов'язані з будівництвом активу;
- вартість ліцензії (або дозволу) на будівництво;
- оплату фахових послуг (архітекторів, юристів тощо).

Як визначається залишкова вартість основних засобів?

Залишкова вартість являє собою різницю між первісною вартістю і сумою зносу за весь строк експлуатації об'єкта. Оцінка по залишковій вартості використовується при розробці планів відтворення основних засобів і для нарахування зносу.

7.4. Облік переоцінки основних засобів

Для чого і як визначається відновлювальна вартість в сільськогосподарських підприємствах?

Відновлювальна вартість — є вартістю відтворення основних засобів в сучасних умовах.

Відповідно до Указу Президента України «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки» від 03.12.99 № 1529/99 всі сільськогос-

подарські підприємства, що попадають під дію цього Указу повинні провести уточнення вартості майна. Уточнення оцінки основних засобів сільськогосподарських підприємств здійснюється з метою:

- ▶ відображення їх реальної вартості в бухгалтерському обліку, визначення реальної ціни виробництва;
- ▶ визначення реального розміру індивідуальних майнових паїв членів трудових колективів при паюванні підприємств;
- ▶ об'єктивного розподілу доходів (отримання дивідендів);
- ▶ встановлення заставної вартості майна, страхування та оподаткування;
- ▶ укладання договорів оренди, купівлі-продажу об'єктів майнового комплексу.

Уточнення вартості майна проводить експерт-оцінювач, який має відповідну ліцензію на здійснення експертної оцінки майна. Експерт має право здійснювати експертну оцінку основних засобів підприємства, оцінити їх фактичний знос і визначити відносну або справедливую вартість об'єктів оцінки. Результати роботи оцінювача відображуються у звіті про експертну оцінку активів підприємства.

Уточнення оцінки основних засобів може бути здійснено також експертною комісією господарства, до складу якої входять керівник підприємства (голова комісії), головний бухгалтер та головні спеціалісти господарства.

За результатами роботи експертна комісія надає звіт про уточнення вартості окремих об'єктів, який повинен бути затверджений в установленому порядку.

При визначенні вартості будівель і споруд розраховують за укрупненими показниками вартість окремих конструкцій та елементів (фундаменту, каркаса, стін, перекриттів, покрівлі, прорізів, підлоги, оздоблення тощо) та їх загальних розмірів стосовно кожного будівельного об'єкта. Фізичний знос приміщень визначають стосовно кожного інвентарного об'єкта, з огляду на чинні норми амортизації та його фізичний знос.

Відновлювальна вартість машин та устаткування визначається з урахуванням їх технологічного призначення по окремих інвентарних об'єктах, а також машинах і устаткуванню, які є складовою частиною виробничих об'єктів. Відновлювальна вартість технічних засобів обчислюється за оптовими цінами, націнками торгівельно-посередницьких організацій, включаючи вартість монтажу на період оцінки.

Вартість продуктивної та робочої худоби визначається за величиною витрат на вирощування живої маси та формування продуктивних якостей. Враховуються порода, вік та продуктивність, період господарського використання худоби, індекси продуктивності корів залежно від лактації в перерахунку на базисну жирність молока, собівартість вирощування 1 кг живої маси, що склалася на час оцінки майна. В разі збитковості тваринництва вартість продуктивної і робочої худоби визначається за ринковими цінами конкретного регіону. Відповідна вартість багаторічних насаджень розраховується за нормативами питомих капітальних вкладень на їх створення.

Оцінка основних засобів проводиться шляхом визначення їх відновлювальної та залишкової вартостей.

Визначення відновлювальної вартості будівель, споруд та приміщень здійснюється на підставі кошторисної вартості об'єктів у цінах 1984 року за формулою:

$$C_B = C_{1984} \times K_1,$$

де C_B – відновлювальна вартість об'єктів; C_{1984} – повна кошторисна вартість об'єктів за цінами 1984 р. (без вартості устаткування); K_1 – коефіцієнт індексації для капіталовкладень, освоєних до 1991 р. при індексації станом на 1.04.96 (1,9).

Повна кошторисна вартість (C_{1984}) визначається на підставі проектно-кошторисної документації конкретного об'єкта.

За відсутності проектно-кошторисної документації повна кошторисна вартість об'єктів за цінами 1984 року може визначатись у встановленому порядку із застосуванням:

- укрупнених кошторисних норм і прейскурантів, які використовувались на будівництві, за цінами 1984 року;
- кошторисів до об'єктів-аналогів (за цінами 1984 року);
- укрупнених показників вартості окремих конструктивних елементів і видів будівельно-монтажних робіт, до складу яких входять такі проектні рішення (за цінами 1984 року).

Знос розраховується окремо, виходячи з фактичного терміну експлуатації та норм амортизації з урахуванням понижуючих коефіцієнтів.

Розрахунки і звіт про призначення відновлювальної вартості будівель, споруд, приміщень та незавершених об'єктів будівництва обов'язково затверджуються відділом капітального будівництва районної держадміністрації або бюро технічної інвентаризації.

Результати переоцінки основних засобів узагальнюються в акті уточнення вартості основних засобів.

Як проводиться переоцінка основних засобів згідно зі стандартом 7 «Основні засоби»?

Стандартом 7 «Основні засоби» передбачено, що підприємства мають право переоцінювати об'єкти основних засобів, якщо їх залишкова вартість відрізняється від справедливої вартості на дату балансу.

Частота проведення переоцінки залежить від коливань справедливої (реальної) вартості основних засобів. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату переоцінюються всі об'єкти групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Приклад. За станом на 31.12.2002 р. виробничий об'єкт основних засобів мав таку оцінку (грн):

справедлива вартість об'єкта	50 000
первісна вартість	40 000
сума нарахованого зносу	10 000
залишкова вартість	30 000

Для того, щоб визначити необхідність в проведенні переоцінки складемо розрахунок:

$$\frac{\text{Справедлива вартість}}{\text{Залишкова вартість}} \times 100 = \frac{50\,000}{30\,000} \times 100 = 167\%.$$

Як видно з розрахунку, справедлива вартість об'єкта основних засобів перевищує залишкову вартість на 67 % і тому об'єкт підлягає переоцінці до рівня справедливої вартості.

Для того, щоб визначити первинну вартість об'єкта і суму зносу після переоцінки, розраховуємо індекс переоцінки:

$$50\,000 : 30\,000 = 1,67;$$

первісна вартість після переоцінки:

$$40\,000 \times 1,67 = 66\,800;$$

сума зносу після переоцінки:

$$10\,000 \times 1,67 = 16\,700.$$

Результати переоцінки об'єкта відобразимо в табл. 7.2.

7.2. Переоцінка виробничого об'єкта за станом на 31.12.2002 р. (грн)

Показники	До переоцінки	Після переоцінки	Різниця
Первісна вартість	40 000	66 800	+ 26 800
Знос	10 000	16 700	+ 6700
Залишкова вартість	30 000	50 100	+ 20 100

Припустимо, в кінці 2003 р. справедлива вартість нашого об'єкта знизилась до 40 000 грн, але і збільшився ступінь його зношеності, а відповідно й сума зносу (амортизації), яку віднесено на витрати виробництва. Сума нарахованого зносу за рік становила 6000 грн.

Встановимо ступінь відхилення залишкової вартості об'єкта від її справедливої вартості на дату складання балансу [$(36\ 162 : 44\ 100) \times 100 = 82\%$]. Розрахунок підтверджує необхідність проведення переоцінки об'єкта.

Індекс переоцінки

$$36\ 162 : 44\ 100 = 0,82;$$

первісна вартість після переоцінки

$$66\ 800 \times 0,82 = 54\ 776;$$

сума зносу після переоцінки

$$(16\ 700 + 6000) \times 0,82 = 18\ 614.$$

Результати переоцінки об'єкта відобразимо в табл. 7.3.

7.3. Переоцінка виробничого об'єкта за станом на 31.12.2003 р. (грн)

Показники	До переоцінки	Після переоцінки	Різниця
Первісна вартість	66 800	54 776	- 12 024
Знос	22 700	18 614	- 4086
Залишкова вартість	44 100	36 162	- 7938

За нашим другим прикладом загальна сума уцінки становила 7938 грн.

Відобразимо результати переоцінки об'єкта основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 7.4).

З наведених прикладів бачимо, що сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу. Уцінка залишкової вартості цього об'єкта основних засобів спрямовується на зменшення створеного попередніми дооцінками додаткового капіталу.

При вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капі-

талу. При цьому дебетується рахунок 42 «Додатковий капітал» субрахунок 423 «Дооцінка активів» і кредитується рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» субрахунок 441 «Прибуток нерозподілений».

7.4. Відображення в обліку результатів переоцінки основних засобів (грн.)

Пор. №	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
На дату проведення першої переоцінки				
1	Збільшення первісної вартості виробничого об'єкта у результаті переоцінки	10	423	26 800
2	Дооцінка раніше нарахованого зносу пропорційно до зміни вартості основного засобу	423	131	6700
На дату проведення другої переоцінки				
1	Відображено уцінку раніше дооцінених основних засобів Примітка: У нашому прикладі сума уцінки становила 12 024 грн. Сальдо рахунка 423, що утворилося в результаті попередньої дооцінки, сума залишку — $26\,800 - 6700 = 20100$	423	10	12 024
2	Списана сума зносу за уціненими основними засобами	131	10	4086

Відомості про зміни первинної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

7.5. Облік надходження основних засобів

Основні засоби на сільськогосподарських підприємствах збільшуються внаслідок надходження їх в господарство в результаті:

- придбання у постачальників;
- виконання будівельно-монтажних робіт;
- виготовлення основних засобів на власному підприємстві;
- безоплатної передачі (надходження) від юридичних і фізичних осіб;
- виявлення надлишків основних засобів в процесі інвентаризації;
- переводу молодняка тварин в основне стадо;
- закладання і вирощування багаторічних насаджень;
- затрат на капітальні інвестиції в земельні ресурси господарства.

У Плані рахунків не передбачено рахунок «Ремонт основних засобів». Це пов'язано з тим, що в бухгалтерському обліку (незалежно від норм податкового законодавства) первісна вартість збільшується лише на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта.

Балансова вартість груп основних засобів може збільшуватися також у разі індексації балансової вартості основних засобів.

Збільшення надходження основних засобів обов'язково має бути відображено в тому чи іншому первинному документі.

Для оприбуткування основних засобів використовують такі документи: Акт приймання-передачі основних засобів (ф. 03-1), Акт приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих та модернізованих об'єктів (ф. 03-2), Акт приймання багаторічних насаджень і передачі їх в експлуатацію (ф. 54), які наведені на с. 390 – 393.

Акт приймання-передачі основних засобів складає комісія, призначена керівником господарства, на кожен машину, яка надходить у господарство, або на прийняття і здачу кожного об'єкта в експлуатацію. Акт затверджується керівником господарства, після чого разом із технічною документацією передається в бухгалтерію для відображення зафіксованих у них даних на рахунках синтетичного і аналітичного обліку. Форму акта наведено на с. 392 – 393.

Приймання-передача багаторічних насаджень здійснюється на підставі Акта приймання багаторічних насаджень та передачі їх в експлуатацію (ф. 54). Цей акт складається по закінченню всього комплексу робіт по закладанню і вирощуванню багаторічних насаджень. Багаторічні насадження оцінюють виходячи з суми витрат, понесених за весь період з початку закладання до передачі їх в експлуатацію.

Вирощену у господарстві і переведену до основного стада худобу оприбутковують на підставі Акта на переведення тварин із груп в групу (ф. 97). Його складає зоотехнік, завідувач ферми або бригадир і після затвердження керівником господарства передає в бухгалтерію підприємства. Форму акта наведено на с. 394.

Для організації обліку і забезпечення контролю за збереженням основних засобів кожному об'єкту присвоюють інвентарний номер. Нумерацію інвентарних об'єктів рекомендується здійснювати за порядково-серійною системою.

АКТ

приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих
та модернізованих об'єктів

Номер документа	Дата складання	Код особи, яка відповідає за збереження основних засобів		Код виду операції			
<u>12</u>	<u>19.09.2003</u>						
Цех, відділ, дільниця лінія	Дебет		Кредит		Сума	Номер	
	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку		Інвентарний	Заводський
<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	<u>6</u>	<u>7</u>	<u>8</u>
	<u>239</u>	<u>0005</u>	<u>234</u>	<u>0005</u>	<u>1250,00</u>	<u>0005</u>	<u>114514</u>

На замовлення № ремонт трактора Т-150, № 0005

найменування об'єкта

перебував у плановому/неплановому ремонті (реконструкції, модернізації)
з 8.08.2003 по 18.09.2003, а саме 35 днів

дата дата

Передбачені відомістю дефектів роботи з ремонту (реконструкції, модернізації)
виконані повністю/не повністю повністю

вказати, що саме не виконано

По закінченні ремонту (реконструкції, модернізації) об'єкт пройшов випробування та зданий в експлуатацію

Дата

Зворотний бік форми № 03-2

Зміни в характеристиці об'єкта, що визнані реконструкцією, модернізацією

Здав зав. реммайстерні підпис
посада, підпис, і., по б., прізвище

Прийняв гол. інженер підпис
посада, підпис, і., по б., прізвище

Довідка

1. Кошторисна вартість фактично виконаного обсягу робіт: грн
ремонт 1300,00
реконструкції, модернізації _____

Керівник відділу підпис

2. Фактична вартість: грн.
ремонт 1250,00
реконструкції, модернізації _____

Головний бухгалтер підпис

Затверджую: підпис
«30» вересня 2003 р.

Рік	Місяць	Число	Сільгосп-підприємство	Шифр	Відділення	Бригада	АКТ № <u>13</u> приймання багаторічних насаджень та передачі їх в експлуатацію	Операція	Одержувач	Відправник
2003	09	30	ПСП «Маяк»							

Комісія у складі: голови головного агронома Марченка С.О. та членів комісії: агронома-садівника Іванова С.К., бригадира Безверхої Т.М., заступника головного бухгалтера Чуйкової В.Н. провела приймання насаджень, розташованих на території бригади № 2

Час закладання насаджень весна 1996 року

Шифр синтетичного та аналітичного обліку		Номер смуги або іншої ділянки	Призначення насаджень	Плода або протяжність смуги, пог. м	Схема насаджень					Прийнято на рахунок основних засобів, грн, коп.	Інвентарний номер
дебет	кредит				рядки	породи	кількість дерев, кущів	стан насаджень	фактичні витрати, грн, коп.		
108	156		<i>Сад сливовий</i>	10			200	<i>задовільний</i>	26000,00	26000,00	

Голова комісії: *підпис*
 Члени комісії: *підписи*

На кожну класифікаційну групу основних засобів відводять певну кількість номерів із резервом, що дає змогу присвоїти номери цієї серії однотипним об'єктам, які надійдуть пізніше. Інвентарні номери чотири-, п'ятизначні. Вони в обов'язковому порядку наводяться в первинних документах та реєстрах з обліку основних засобів і є основою для обліку руху окремих об'єктів.

Номер, присвоєний інвентарному об'єкту, зазначають на ньому прикріпленням металевого жетона, нанесенням фарбою чи іншим способом. Виняток становлять багаторічні насадження, капітальні витрати на поліпшення земель та інше нерухоме майно.

АКТ

приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів

Здавач	Одержувач	Дебет		Кредит		Первісна (балансова) вартість	Шифр		Код	
		рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку		інвентарний	заводський	рахунок та об'єкта аналітичного обліку (для віднесення амортизаційних відрахувань)	норми амортизаційних відрахувань
Цех, відділ, дільниця, лінія		105	0311	152	0311	9023,34	1415		92	
<p>На підставі наказу, розпорядження від <u>«15» вересня 2003 р.</u> Проведений огляд <u>легкового автомобіля</u>, що приймається (передається) <u>в експлуатацію</u> Коротка характеристика об'єкта <u>ГАЗ-31-10</u></p>										

Зворотний бік форми 03-1

Об'єкт технічним умовам відповідає (не відповідає) _____ *відповідає*Доробка потрібна (не потрібна) _____ *не потрібна*

Підсумки іспитів об'єкта _____

Додаток. Перелік технічної документації _____ *технічний паспорт*

Голова комісії _____

Головний інженер _____ *підпис* *Козлов В.П.*Члени комісії *завідувач гаража* _____ *підпис* *Веретельник І.В.*Об'єкт основних засобів прийняв _____ *завідувач гаража* _____ *підпис*

здав

_____ посада

_____ підпис

Відмітка бухгалтерії про відкриття картки або переміщення об'єкта

Головний бухгалтер (бухгалтер) _____ *підпис*

Типова форма № 03-1

Затверджена наказом Мінстату України від 29.12.1995 р. № 352

Затверджую підпис

«30» вересня 2003 р.

		Номер документа	Дата складання		Код особи, яка відповідає за збереження основних засобів		Код виду операції
		18	16.09.2003		1486		
Норми амортизаційних відрахувань		Устаткування		Сума амортизації (знесу) за даними переоцінки на __199__ р. або за документами придбання	Рік випуску (побудови)	Дата введення в експлуатацію (місяць, рік)	Номер паспорта
на повне відновлення	на капітальний ремонт	вид	код				
15					2003	09.2003	15617

вказати, що саме не відповідає

вказати, що саме потрібно

Висновок комісії _____

і., по б., прізвище

«30» вересня 2003 р.

Сільгоспоблік, форма № 97
 Затверджена Міністерством сільського господарства 24.11.1972 р. № 269-1
 Затверджую підпис
«18» вересня 2003 р.

Рік	Місяць	Чи-сло	Сільгосп-підприємство	Шифр	Відділення	Ферма	АКТ № 15 на переведення тварин	Операція	Одержувач	Відправник
2003	09	15	ПСП «Маяк»				вид тварин з групи <i>телочки ст. 2 років</i>			
							в групу <i>корів</i>	77	1428	1415

Прізвище, ім'я та по батькові особи, за якою були закріплені тварини *Сікулін І.Г.*

Інвентарний номер (кличка)	Стать, клас, масть та інші особливості	Час народження	Кількість голів	Вага, кг	Балансова вартість	За ким закріплені прийняті тварини	
						прізвище, ім'я та по батькові	підпис
<i>Верба 9404</i>	<i>телочка</i>	<i>07.2001</i>	<i>1</i>	<i>420</i>	<i>1882,00</i>	<i>Тарасенко А.М.</i>	<i>підпис</i>

Шифр синтетичного та аналітичного обліку	дебет	107	Разом	1882,00
	кредит	155		

Завідувач ферми *підпис* Тварин здав *підпис* Зоотехнік *підпис*
 (бригадир) Перевірив бухгалтер

Інвентарний номер, присвоєний об'єкту основних засобів, зберігається за ним протягом усього періоду його перебування на даному підприємстві. Інвентарні номери вибулих (переданих безоплатно, реалізованих, ліквідованих із різних причин) об'єктів не присвоюють іншим.

Основні засоби, які беруть на облік як внесок одного із засновників, оприбутковують за договірними цінами відповідно до установчих документів із зазначенням зносу.

Капітальні інвестиції в земельні ділянки, надра, лісові та водні угіддя (меліоративні, осушувальні, іригаційні роботи, роботи по розкорчуванню території для розширення площі орних земель тощо) включають до складу основних засобів щорічно в сумі фактичних витрат; у наступні роки до закінчення всього комплексу робіт ця сума збільшуватиметься.

Завершені капітальні витрати на реконструкцію та переобладнання орендованих основних засобів зараховуються орендарем до власних основних засобів у сумі фактичних витрат.

Періодично проводять переоцінку основних засобів у порядку, передбаченому відповідними органами.

Витрати на переміщення всередині підприємства основних засобів (інвентар та обладнання, що не потребує монтажу, транспортні засоби, вільно встановлені верстати, сільськогосподарські машини, будівельні механізми тощо) включають відповідно до витрат виробництва чи обігу. Суми на доставку до місця будівництва нового об'єкта й назад, монтаж і демонтаж тощо пересувних будівельних машин та механізмів (потужні екскаватори й канавокопачі, підйомні крани, каменедробарки, бетонорозмішувальні машини і т. д.) включають до витрат на експлуатацію будівельних машин та механізмів і в їхню первісну вартість не входять.

Об'єкти виробничого та невиробничого призначення у вигляді закінчених будівель і споруд, встановленого обладнання, робіт із добудови чи дообладнання, що збільшують первісну вартість об'єктів, приймають в експлуатацію державні приймальні комісії, призначені відповідними органами залежно від вартості будівництва та унікальності проекту тощо. За потреби можна створювати робочі приймальні комісії, які здійснюють пробний запуск об'єкта і перевірку роботи встановленого обладнання. Ця комісія складає відповідний акт, який передають державній приймальній комісії для остаточного рішення про прийняття об'єкта в експлуатацію.

Акти на приймання об'єктів розглядає й затверджує орган, що призначив комісію, не пізніше місячного строку після їх подання. Датою введення в експлуатацію об'єкта вважають дату підписання акта комісією.

На підприємстві створюють постійно діючу приймальну комісію у складі заступника керівника підприємства, головного інженера, механіка, інженера-будівельника, виконроба, працівників ветеринарної медицини, зоотехніків із племінної справи, представника бухгалтерії тощо. В обов'язки цієї комісії входять огляд і прийняття в експлуатацію після спорудження чи надходження на підприємство та передачу в підзвіт певної особи об'єктів, транспортних пересувних засобів, верстатів, які вільно розміщуються, сільськогосподарських машин, будівельних механізмів і обладнання, що не потребують монтажу, дорослих робочих та продуктивних тварин, інструменту та інвентарю (крім

тих, які належать до оборотних засобів). Постійно діюча комісія після огляду об'єктів складає Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, де наводиться характеристика об'єкта. Цей Акт є підставою для зарахування об'єкта в підзвіт матеріально відповідальної особи.

Зарахування до складу основних засобів об'єктів оформляють записами в інвентарну картку обліку основних засобів, дані якої використовуються для заповнення журналів-ордерів тощо і реєструються в інвентаризаційних описах, де записи здійснюють за видами основних засобів.

Інвентарну картку складають на кожний окремих інвентарний об'єкт. Складання загальної картки, якою оформляють кілька об'єктів, допускається лише стосовно господарського інвентарю, інструментів, верстатів тощо, якщо вони однотипні, мають однакову вартість й прийняті одночасно.

Технічну документацію щодо окремих об'єктів основних засобів передають у бухгалтерію підприємства (установи), яка перевіряє правильність записів даних в інвентарній картці, після цього документація надходить у відповідний відділ підприємства (в бухгалтерії вона не зберігається).

Облік основних засобів, зданих в оренду, ведуть на балансі орендодавця на картках, розміщених в окремому розділі картотеки, а в орендаря — поза балансом на рахунку 01 за вартістю, зазначеною у договорі оренди.

На основні засоби, прийняті в оренду, в бухгалтерії підприємства-орендаря нових інвентарних карток не відкривають. За реєстр аналітичного обліку використовують копію інвентарної картки даного об'єкта чи виписку із неї. Ці картки (виписки) зберігаються в картотеці бухгалтерії орендаря окремо.

У приватно-орендних та інших реформованих підприємствах основні засоби, які взяті в оренду, як частину майнового паю колишніх членів кооперативних сільськогосподарських підприємств (КСП) обліковують на загальних підставах на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за балансовою (залишковою) і первісною вартістю, що зазначається в договорі оренди. Облік таких об'єктів ведуть у тих самих картках, що були відкриті у колишньому КСП.

Розглянемо декілька прикладів, які ілюструють облік надходження основних засобів.

Приклад 1. Придбання основних засобів. Підприємство придбало легковий автомобіль за 10 000 грн (ПДВ — 1666,66 грн). При придбанні сплачено 3 %-й збір до Пенсійного фонду. На придбання автомобіля було використа-

но короткостроковий кредит в банку, отриманий в розмірі 10 000 грн під 60 % річних. Витрати по транспортуванню автомобіля становили 350 грн, вартість послуг по державній реєстрації автомобіля — 40 грн (без ПДВ).

Визначення первісної (історичної) собівартості і кореспонденцію рахунків наведено у табл. 7.5.

7.5. Визначення первісної вартості і кореспонденція рахунків по придбання легкового автомобіля

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Одержано кредит в банку на придбання легкового автомобіля	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»	10 000,00
2	Нарахована сума відсотків за одержаний кредит (60 % від одержаного кредиту)	951 «Відсотки за кредит»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	6000,00
3	Сплачено збір до Пенсійного фонду	651 «Розрахунки за пенсійним забезпеченням»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	300,00
4	Оприбутковано легковий автомобіль	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	8333,34
5	Відображено витрати на транспортування	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	234 «Вантажний автотранспорт»	350,00
6	Відображено витрати на державну реєстрацію	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	40,00
7	Нарахований збір до Пенсійного фонду	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	651 «За пенсійним забезпеченням»	300,00
8	Відображено суму ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1666,66
9	Введено в експлуатацію легковий автомобіль	105 «Транспортні засоби»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	9023,34
10	Оплачено витрати за державну реєстрацію	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	40,00
11	Оплачено вартість автомобіля	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	10 000,00

Отже, первісна вартість придбаного автомобіля становила 9023,34 грн, яка відображена в Акті приймання-передачі основних засобів.

Приклад 2. Надходження об'єктів основних засобів від капітального будівництва. На будівництво використано будівельних матеріалів на суму 24 000 грн (ПДВ — 4000 грн), оплата праці працівників — 2000 грн, витрати на оплату монтажних робіт — 3600 грн (ПДВ — 600 грн), витрати на державну реєстрацію — 200 грн, витрати на страхування ризиків — 960 грн (ПДВ — 160 грн).

В табл. 7.6. наведені операції з відображення витрат по капітальному будівництву і визначенню первісної оцінки об'єкта будівництва.

7.6. Господарські операції по будівництву об'єкта

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Придбані матеріали для будівництва	205 «Будівельні матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	20 000,00
2	Відображено податковий кредит по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	4000,00
3	Віднесено вартість будівельних матеріалів на спорудження будинку	151 «Капітальне будівництво»	205 «Будівельні матеріали»	20 000,00
4	Нарахована і віднесена на витрати спорудження будинку оплата праці будівельників та відображені відрахування на соціальні заходи	151 «Капітальне будівництво»	661 «Розрахунки за заробітною платою» 65 «Розрахунки за страхуванням»	2000,00
5	Відображення витрат на будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників	151 «Капітальне будівництво»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	3000,00
6	Відображення суми ПДВ у рахунках підрядників	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	600,00
7	Віднесено на витрати по капітальному будівництву затрати по державній реєстрації	151 «Капітальне будівництво»	685 «Розрахунки з іншими кредитами»	200,00
8	Витрати зі страхування ризиків доставки обладнання	151 «Капітальне будівництво»	655 «За страхуванням майна»	800,00
9	Відображення суми ПДВ у рахунках страхової організації	641 «Розрахунки за податками»	655 «За страхуванням майна»	160,00
10	Відображено введення будівлі в експлуатацію	103 «Будинки та споруди»	151 «Капітальне будівництво»	26 000,00

Приклад 3. Обмін подібними об'єктами основних засобів. Підприємство здійснило обмін свого автомобіля на інший автомобіль. Первісна вартість переданого автомобіля 30 000 грн, а сума нарахованого зносу — 10 000 грн. Обидва автомобілі мають однакову справедливу вартість та однакове функціональне призначення — перевезення вантажів.

У цьому випадку первісна вартість отриманого автомобіля дорівнює 20 000 грн (30 000 – 10 000).

У бухгалтерському обліку слід зробити такий запис:

Дебет субрахунка 105 «Транспортні засоби» — 20 000 грн

Дебет субрахунка 131 «Знос основних засобів» — 10 000 грн

Кредит субрахунка 105 «Транспортні засоби» — 30 000 грн

Крім цього в податковому обліку виписуються податкові накладні на суму ПДВ — 4000 грн.

Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта, отриманого в обмін на подібний об'єкт є його справедлива вартість. Різниця між залишковою та справедливою вартістю такого об'єкта списується на витрати звітного періоду.

Припустимо, що в попередньому прикладі справедлива вартість автомобіля становить 16 000 грн. Отже, залишкова вартість переданого автомобіля на 4000 грн (20 000 – 16 000) перевищує його справедливу вартість. У цьому випадку необхідно спочатку зробити запис:

Дебет субрахунка 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» — 4000 грн

Кредит субрахунка 105 «Транспортні засоби» — 4000 грн

Після цього роблять запис:

Дебет субрахунка 105 «Транспортні засоби» — 16 000 грн

Дебет субрахунка 131 «Знос основних засобів» — 10 000 грн

Кредит субрахунка 105 «Транспортні засоби» — 26 000 грн.

Приклад 4. Обмін неподібними об'єктами основних засобів. Підприємство обміняло легковий автомобіль (первісна вартість — 10 600 грн, балансова вартість — 9600 грн, справедлива вартість — 10 000 грн) на комп'ютер (первісна вартість — 4000 грн, балансова вартість — 3500 грн, справедлива вартість — 3000 грн) з доплатою 8400 грн.

В табл. 7.7 наведено операції з обліку обміну неподібними основними засобами і визначенню їх первісної вартості.

7.7. Господарські операції з обліку неподібними основними засобами

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
У покупця комп'ютера				
1	Списана сума зносу по переданому автомобілю	131 «Знос основних засобів»	105 «Транспортні засоби»	1000,00
2	Списана залишкова вартість переданого автомобіля	972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»	105 «Транспортні засоби»	9600,00
3	Відображено дохід від вибуття легкового автомобіля	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	742 «Дохід від реалізації необоротних активів»	12 000,00
4	Відображено податкові зобов'язання по ПДВ	742 «Дохід від реалізації необоротних активів»	641 «Розрахунки за податками»	2000,00
5	Відображено капітальні інвестиції на вартість отриманого комп'ютера	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	3000,00
6	Відображено податковий кредит по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	600,00
7	Отримані грошові кошти у вигляді грошової компенсації	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	8400,00
8	Відображено залік заборгованості	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	12 000,00
9	Відображено введення в експлуатацію комп'ютера	104 «Машини та обладнання»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	3000,00
10	Відображено фінансовий результат від реалізації (прибуток)	793 «Результати іншої звичайної діяльності» 742 «Дохід від реалізації необоротних активів»	972 «Собівартість реалізованих необоротних активів» 793 «Результати іншої звичайної діяльності»	10 000,00
У покупця автомобіля				
1	Відображено капітальні інвестиції на первісну вартість автомобіля	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	10 000,00
2	Нарахована сума податкового кредиту по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	2000,00

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
3	Відображено введення в експлуатацію автомобіля	105 «Транспортні засоби»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	10 000,00
4	Списано суму зносу реалізованого комп'ютера	131 «Знос основних засобів»	104 «Машини та обладнання»	500,00
5	Списано залишкову вартість комп'ютера	972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»	104 «Машини та обладнання»	3500,00
6	Відображено дохід від вибуття	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	742 «Дохід від реалізації необоротних активів»	3600,00
7	Списано суму нарахованих податкових зобов'язань	742 «Дохід від реалізації необоротних активів»	641 «Розрахунки за податками»	600,00
8	Сплачено грошову компенсацію	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	8400,00
9	Зроблено залік заборгованості	631 «Розрахунки з вітчизняними поставачальниками»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	12 000,00
10	Відображено фінансовий результат від реалізації комп'ютера (збиток)	742 «Дохід від реалізації необоротних активів»	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	3000,00
		793 «Результат іншої звичайної діяльності»	972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»	3500,00

Приклад 5. Формування основного стада продуктивних тварин. В ПСП «Маяк» було переведено 23 голови великої рогатої худоби із групи молодяку в основне стадо. Вартість худоби, що надійшла в основне стадо, 15 072 грн.

7.8. Облік формування основного стада тварин

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	Кредит	
1	Переведено молодняк великої рогатої худоби в основне стадо	155 «Формування основного стада»	211 «Молодняк тварин на вирощуванні»	15 072,00
2	Оприбуткована худоба до складу основних засобів	107 «Робоча і продуктивна худоба»	155 «Формування основного стада»	15 072,00

Приклад 6. Закладання і вирощування багаторічних насаджень. В ПСП «Мая» було вирішено у 2002 р. збільшити довжину полезахисної смуги закладки 1967 р. на 800 м.

7.9. Облік закладання і вирощування багаторічних насаджень

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	На вартість придбаних молодих саджанців	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	1545,00
2	Списано послуги вантажного транспорту (власного)	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	234 «Вантажний автотранспорт»	145,00
3	На суму нарахованої заробітної плати	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	156,00
4	Відраховано на соціальні заходи: ► на соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	652 «За соціальним страхуванням»	4,50
	► на пенсійне забезпечення	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	651 «За пенсійним забезпеченням»	50,00
	► на страхування на випадок безробіття	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	653 «Розрахунки за страхуванням на випадок безробіття»	3,30
	► на страхування від нещасного випадку на виробництві	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	656 «За страхуванням від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання»	0,30
5	На суму використаних МШП	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	56,50
6	Списано вартість палива	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	203 «Паливо»	45,00
7	Оприбутковано вартість молодих насаджень до складу основних засобів	108 «Багаторічні насадження»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	2005,60

В табл. 7.10 наведено узагальнену кореспонденцію рахунків по надходженню основних засобів.

7.10. Узагальнена кореспонденція рахунків по надходженню основних засобів

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
	1. Придбання основних засобів за плату		
1	Відображення суми за договором постачання (на умовах авансової оплати)	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2	Відображення суми податку на додану вартість (ПДВ)	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3	Відображення сум за консультаційні, інформативні, посередницькі, реєстраційні, транспортні послуги та інші витрати, пов'язані з придбанням основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
4	Відображення сум ПДВ по операції 3	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
5	Відрахування до Пенсійного фонду при придбанні легкових автомобілів	15 «Капітальні інвестиції»	651 «За пенсійним забезпеченням»
6	Зарахування об'єктів до складу основних засобів	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»
	2. Будівництво об'єктів основних засобів		
	Підрядним способом		
7	Відображення затрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників, проектних організацій	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
8	Відображення суми ПДВ у рахунках підрядників і проектних організацій	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
9	Одержання цільового фінансування на будівництво із зовнішніх джерел (бюджет, різні позабюджетні та міжгалузеві фонди)	31 «Рахунки в банках»	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
10	Використання коштів цільового фінансування для розрахунків з підрядниками	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»	31 «Рахунки в банках» 69 «Доходи майбутніх періодів»
11	Зарахування збудованого об'єкта до складу основних засобів	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»
	Господарським способом		
12	Відображення фактичних затрат на спорудження і виготовлення основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	23 «Виробництво» 65 «Розрахунки за страхуванням» 66 «Розрахунки з оплати праці» 205 «Будівельні матеріали»
13	Зарахування збудованого (виготовленого) об'єкта до складу основних засобів	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»
	3. Внески до статутного капіталу		
14	Відображення внеску за вартістю, що наведена в засновницьких документах	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
15	Одержання від учасника об'єкта основних засобів	10 «Основні засоби»	46 «Неоплачений капітал»
16	Витрати на транспортування, монтаж вказаного об'єкта основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
17	Відображення суми ПДВ по операції 16	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
18	Списання затрат на транспортування, монтаж з включенням до первісної вартості об'єкта основних засобів, що внесено до статутного капіталу	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
	4. Безоплатне одержання основних засобів		
19	Відображення вартості безоплатно одержаних основних засобів (строк експлуатації 5 років)	10 «Основні засоби»	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»
20	Витрати на транспортування і монтаж безоплатно одержаних основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
21	Сума ПДВ у рахунках на послуги, що наведені у п. 20	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
22	Зарахування витрат по операції 20 до складу первісної вартості безоплатно одержаних основних засобів	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»
23	Визнання доходу одночасно з нарахуванням амортизації	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»
	5. Отримання основних засобів в обмін на неподібні об'єкти		
24	Отримання основних засобів в обмін на готову продукцію	15 «Капітальні інвестиції»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
25	Зарахування до складу основних засобів	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»
26	Собівартість відвантаженої готової продукції	90 «Собівартість реалізації»	26 «Готова продукція»
	6. Інші випадки зарахування основних засобів на баланс		
27	Оприбуткування раніше не врахованих на балансі основних засобів	10 «Основні засоби»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»
28	Відображення зносу інших необоротних матеріальних активів	132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»	131 «Знос основних засобів»
	7. Витрати на поліпшення та утримання основних засобів		
29	Відображення затрат з реконструкції, модернізації, модифікації, добудови, дообладнання об'єктів основних засобів (оплату здійснено авансом)	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
30	Відображення суми ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
31	Зарахування затрат після завершення реконструкції на збільшення первісної вартості основних засобів	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»
32	Витрати на обслуговування та ремонт, які здійснені для забезпечення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання: А) основних засобів виробничого призначення Б) основних засобів, що забезпечують збут продукції В) основних засобів адміністративного призначення Г) основних засобів, що використовуються для виконання досліджень та розробок Д) основних засобів житлово-комунального господарства і об'єктів соціально-культурного призначення Е) відображення суми ПДВ	23 «Виробництво» або 91 «Загальновиробничі витрати» 93 «Витрати на збут» 92 «Адміністративні витрати» 941 «Витрати на дослідження і розробки» 949 «Інші витрати операційної діяльності» 641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
9. Переоцінка основних засобів			
33	Відображення результатів дооцінки основних засобів	10 «Основні засоби» 423 «Дооцінка основних засобів»	423 «Дооцінка основних засобів» 131 «Знос основних засобів»
34	Відображення результатів уцінки основних засобів	131 «Знос основних засобів» 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	10 «Основні засоби» 10 «Основні засоби»
35	Відображення результатів уцінки основних засобів, раніше дооцінених (п. 33)	131 «Знос основних засобів» 423 «До оцінка активів» 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	10 «Основні засоби» 10 «Основні засоби» 10 «Основні засоби»

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
36	Відображення результатів дооцінки основних засобів, раніше уцінених (п. 34)	10 «Основні засоби» 10 «Основні засоби» 423 «Дооцінка активів»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності» 423 «Дооцінка активів» 131 «Знос основних засобів»
37	Переведення молодняку тварин в основне стадо	15 «Капітальні інвестиції» 107 «Робоча і продуктивна худоба»	21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі» 15 «Капітальні інвестиції»

7.6. Облік амортизації (зносу) необоротних активів

Що таке амортизація?

Амортизація — це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Вартість, яка амортизується — це первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість — це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації) за вирахуванням втрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Відповідно до принципів бухгалтерського обліку вартість необоротних активів має розподілятися протягом всього строку їх експлуатації шляхом списання на звітні періоди, протягом яких ці активи матимуть виробничу користь. Завдання амортизації — розподілити вартість необоротних активів тривалого використання на витрати протягом очікуваного строку експлуатації на основі застосування систематичних і раціональних записів, тобто це процес розподілу, а не оцінки. В цьому визначенні є декілька суттєвих моментів.

По-перше, всі матеріальні активи тривалого користування, крім землі, мають обмежений строк користування. Через обмежений строк служби вартість необоротних активів повинна розподілятися на витрати виробництва та обігу протягом всіх років їх експлуатації. Основними причинами, що обмежують строк їх

служби є фізичний і моральний знос. Фізичний знос матеріальних необоротних активів є реальним їх використанням, експлуатації, а також вплив природних факторів (вітер, сонце, морози, вологість і т.п.). Періодичний ремонт і ретельний догляд можуть зберегти будинки, споруди, машини та обладнання в гарному стані і значно продовжити строк їх служби, але, в кінцевому підсумку, і кожний будинок, і машина повинні стати непридатними. Необхідність амортизації не може бути замінена регулярним ремонтом.

Моральний знос представляє процес, в результаті якого необоротні активи не відповідають сучасним вимогам в результаті прогресу в розвитку техніки або через інші причини. Навіть будинки та споруди часто стають морально застарілими, не встигнувши зноситися фізично.

По-друге, термін амортизації, що використовується в обліку, розуміється не як фізичний знос або зниження ринкової вартості об'єкта протягом цього часу, а як списання вартості необоротних активів протягом часу їх корисного функціонування.

По-третє, амортизація не є процесом оцінки вартості. Бухгалтерські записи ведуть відповідно до принципів визначення собівартості і, таким чином, вони не можуть служити індикатором зміни рівня цін. Навіть якщо в результаті вигідної кон'юнктури ринкова ціна активу може вирости, амортизація і в цьому випадку повинна нараховуватися і обліковуватися тому, що є наслідком розподілу раніше понесених витрат, а не оцінки.

Основними факторами, що впливають на величину амортизації є: первинна вартість необоротних активів; їх ліквідаційна вартість; вартість, яка амортизується; очікуваний строк корисного використання.

Що розуміють під строком корисного використання об'єкта?

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) враховується:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;

► правові або подібні обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається у разі очікуваних економічних вигод його використання. При визначенні строку корисного використання об'єкта підприємства керуються технічними паспортами на машини і обладнання, які надаються продавцями, технічними паспортами на експлуатацію будинків та споруд, які видаються будівельниками, експертними висновками компетентних комісій та іншими технічними і правовими документами.

Які застосовуються методи нарахування амортизації?

Положенням (стандартом) 7 «Основні засоби» рекомендовані для застосування такі методи нарахування амортизації основних засобів (крім інших

необоротних активів):

- прямолінійний;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивного;
- виробничого.

Метод прямолінійного списання вартості об'єкта передбачає нарахування амортизації протягом строку його експлуатації. Метод ґрунтується на тих передумовах, що амортизація залежить тільки від тривалості строку служби. Сума амортизаційних відрахувань для кожного періоду розраховується діленням амортизованої вартості (первісної вартості об'єкта мінус його ліквідаційну вартість) на кількість звітних періодів експлуатації об'єкта. Норма амортизації є постійною. Наприклад, початкова вартість вантажного автомобіля 50 000 грн, його ліквідаційна вартість в кінці п'ятирічного строку експлуатації — 5000 грн. В цьому випадку щорічна амортизація становить 20 % від амортизованої вартості, або 9000 грн, відповідно до методу прямолінійного списання. Ці розрахунки роблять таким чином.

$$\begin{aligned} & \text{Первісна} \quad - \quad \text{Ліквідаційна} \quad = \\ & \text{вартість} \quad \quad \quad \text{вартість} \\ & = 50\,000 \text{ грн} - 500 = 45\,000 \text{ грн.} \end{aligned}$$

Строк служби 5 років

Нарахування амортизації протягом 5 років відображено в табл. 7.11.

7.11. Нарахування амортизації методом прямолінійного списання

(грн)

Звітний період	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість
Дата придбання	50 000	—	—	50 000
Кінець 1-го року	50 000	9000	9000	41 000
Кінець 2-го року	50 000	9000	18 000	32 000
Кінець 3-го року	50 000	9000	27 000	23 000
Кінець 4-го року	50 000	9000	36 000	14 000
Кінець 5-го року	50 000	9000	45 000	5000

На підставі цієї таблиці можна зробити три висновки:

1. Протягом п'яти років амортизаційні відрахування однакові;
2. Накопичений знос збільшується рівномірно;
3. Залишкова вартість рівномірно зменшується, поки не досягне оцінної ліквідаційної вартості.

Метод зменшення залишкової вартості передбачає визначення річної суми амортизації як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації.

Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості передбачає визначення річної суми амортизації як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється зі строку корисного використання об'єкта, і подвоюється.

Перевага цього методу полягає в тому, що на початку експлуатації основних засобів суми нарахованої амортизації значно перевищують суми, що нараховані в кінці строку служби об'єкта. Використовуючи методи прискореного нарахування амортизації, виходять з того, що більшість основних засобів виробничого призначення функціонують більш ефективно поки вони ще нові і мають високі виробничі можливості. Прискорені методи пояснюються, до речі, і тим, що в зв'язку з удосконаленням технології багато видів машин і обладнання швидко втрачають свою вартість (морально старіють). Таким чином, доцільніше списати більшу суму зносу в поточному звітному періоді чим в майбутньому. Другим аргументом на користь прискорених методів нараху-

вання амортизації є те, що витрати по ремонту, як правило, значніші в кінці строку експлуатації об'єкта, ніж на початку. Це приводить до того, що загальна сума витрат на ремонт і амортизацію залишається практично постійною протягом ряду років.

До методів прискореного зменшення залишків вартості основних засобів відносяться метод прискореного зменшення залишкової вартості і кумулятивний метод.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості заснований на тому, що 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 зі строку корисного використання об'єкта, і подвоюється.

В попередньому прикладі вантажний автомобіль мав строк використання 5 років. Відповідно при прямолінійному методі норма амортизації на кожний рік складає 20 % (100 % / 5 років).

При методі прискореного зменшення залишкової вартості з подвійною нормою списання норма амортизації буде дорівнювати 40 % (2 × 20 %). Ця фіксована ставка 40 % відноситься до залишкової вартості на кінець кожного року. При цьому ліквідаційна вартість не приймається в рахунок при визначенні амортизації, за виключенням останнього року, коли сума амортизації обмежена величиною, необхідною для зменшення залишкової вартості об'єкта до його ліквідаційної вартості.

Таблиця, що ілюструє даний метод наводиться нижче.

7.12. Нарухування амортизації за методом зменшення залишкової вартості

(грн)

Звітний період	Початкова вартість	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість
Дата придбання	50 000	—	—	50 000
Кінець 1-го року	50 000	$(40 \% \times 50\,000) = 20\,000$	20 000	30 000
Кінець 2-го року	50 000	$(40 \% \times 30\,000) = 12\,000$	32 000	18 000
Кінець 3-го року	50 000	$(40 \% \times 18\,000) = 7\,200$	39 200	10 800
Кінець 4-го року	50 000	$(40 \% \times 10\,800) = 4\,320$	43 520	6 480
Кінець 5-го року	50 000	1 480	45 000	5 000

Як бачимо з таблиці, тверда норма амортизації завжди застосовувалася до залишкової вартості попереднього року, сума амортизації з року в рік зменшується. Сума амортизації за останній рік обмежена сумою, необхідною для зменшення залишкової вартості до ліквідаційної.

Кумулятивний метод (метод списання вартості за сумою чисел) передбачає визначення річної суми амортизації як добутку вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання.

Іншими словами метод списання вартості за сумою чисел означається сумою років служби об'єкта і є знаменником в коефіцієнті. В чисельнику цього коефіцієнта знаходиться число років, що залишається до кінця строку служби об'єкта (в зворотному порядку). Наприклад, передбачений строк експлуатації вантажного автомобіля 5 років. Сума чисел — років експлуатації 15 (кумулятивне число):

$$1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

Потім множенням кожного дробового числа на амортизовану вартість, що дорівнює 45 000 грн (50 000 – 5000), визначають суму амортизації:

$$5/15, 4/15, 3/15, 2/15, 1/15.$$

Таблиця амортизаційних відрахувань у цьому випадку матиме такий вигляд.

7.13. Нарахування амортизації за кумулятивним методом

(грн)

Звітний період	Початкова вартість	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість
Дата придбання	50 000	—	—	50000
Кінець 1-го року	50 000	$(5/15 \times 45\ 000) = 15\ 000$	15 000	35 000
Кінець 2-го року	50000	$(4/15 \times 45\ 000) = 12\ 000$	27 000	23000
Кінець 3-го року	50 000	$(3/15 \times 45\ 000) = 9\ 000$	36 000	14 000
Кінець 4-го року	50 000	$(2/15 \times 45\ 000) = 6\ 000$	42 000	8000
Кінець 5-го року	50 000	$(1/15 \times 45\ 000) = 3\ 000$	45 000	5000

З таблиці бачимо, що найбільша сума амортизації нараховується в перший рік, а потім рік за роком вона зменшується, накопичений знос збільшується, а залишкова вартість кожний рік зменшується на суму амортизації до того часу, поки не досягне ліквідаційної вартості.

Показник, який використовується за кумулятивним методом, може бути швидко розрахований за такою формулою

$$S = \frac{N(N+1)}{2},$$

де S — сума чисел, N — кількість років корисного використання об'єкта.

Виробничий метод нарахування амортизації передбачає визначення суми амортизації шляхом добутку 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) із використання об'єкта основних засобів.

Припустимо, що вантажний автомобіль, мова про який велась при розгляді попередніх методів нарахування амортизації, має типовий пробіг за весь час його експлуатації 100 000 км. Амортизаційні відрахування на один кілометр будуть визначені наступним чином:

$$\frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Пробіг автомобіля, що планується}} = \frac{50\,000 - 500}{100\,000} = 0,45 \text{ грн.}$$

Якщо допустити, що при експлуатації за перший рік вантажний автомобіль має пробіг 30 000 км, за другий 30 000 км, за третій — 10 000 км, за четвертий рік — 20 000 км, і за п'ятий 10 000 км, то таблиця амортизаційних відрахувань матиме такий вигляд:

7.14. Нархування амортизації за виробничим методом

(грн)

Звітний період	Початкова вартість	Пробіг автомобіля	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість
Дата придбання	50 000	—	—	—	50 000
Кінець 1-го року	50 000	30 000	13 500	13 500	36 500
Кінець 2-го року	50 000	30 000	13 500	27 000	23 000
Кінець 3-го року	50 000	10 000	4500	31 500	18 500
Кінець 4-го року	50 000	20 000	9000	40 500	9500
Кінець 5-го року	50 000	10 000	4500	45 000	5000

Підприємство може застосувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, що передбачені податковим законодавством.

Амортизація інших необоротних активів нараховується за прямолінійним або виробничим методом. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта у розмірі 50 % його вартості, та решта 50 % вартості, яка амортизу-

ється у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або у першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

Метод амортизації об'єктів основних засобів вибирається самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Місячна сума амортизації при застосуванні методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, прямолінійного та кумулятивного визначається діленням річної суми амортизації на 12. Нарахування амортизації 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 основних засобів.

Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображують збільшенням суми витрат підприємства і зносу необоротних активів.

На яких рахунках бухгалтерського обліку відображуються нарахування зносу основних засобів та інших необоротних активів?

Для обліку зносу необоротних активів призначено рахунок 13 «Знос необоротних активів», на якому узагальнюється інформація про нараховану амортизацію та індексацію зносу необоротних нематеріальних і матеріальних активів.

Рахунок 13 «Знос необоротних активів» має такі субрахунки:

131 «Знос основних засобів»;

132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;

133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

За кредитом рахунка 13 «Знос необоротних матеріальних активів» відображується нарахування амортизації та індексації зносу необоротних активів, за дебетом зменшення суми зносу.

На субрахунку 131 «Знос основних засобів», узагальнюється інформація про знос тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби».

На субрахунку 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні активи».

На субрахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» узагальнюється інформація про суму накопиченої амортизації нематеріальних активів.

Аналітичний облік зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів та нематеріальних активів.

Нарахування зносу необоротних активів оформляється такими записами на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 7.15)

7.15. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку зносу необоротних активів

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Нарахована амортизація (знос) на об'єкти основних засобів та інших необоротних активів: <ul style="list-style-type: none"> ➤ виробничого призначення ➤ загальновиробничого призначення ➤ адміністративного призначення ➤ що забезпечують збут продукції ➤ житлово-комунального та соціально-культурного призначення ➤ що забезпечують усунення наслідків надзвичайних подій ➤ що використовуються на будівництві та реконструкції основних засобів 	23 91 92 93 949 99 15	131, 132, 133 131, 132, 133 131, 132, 133 131, 132, 133 131, 132, 133 131, 132, 133 131, 132, 133
2	Дооцінка раніше нарахованого зносу пропорційно до зміни вартості основного засобу	423	131
3	Списано суму зносу за уціненими основними засобами	131	10
4	Списано суму зносу реалізованих основних засобів	131	10
5	Списано суму зносу ліквідованих основних засобів	131	10
6	Списано суму зносу переданих основних засобів до статутного капіталу	131	10
7	Списано суму зносу інших необоротних матеріальних активів при їх вибутті з господарства	132	11
8	Списано суму накопиченої амортизації нематеріальних активів при їх списанні з балансу	133	12

Які особливості нарахування амортизації основних фондів і нематеріальних активів передбачені в податковому обліку?

Під терміном «амортизація» основних фондів і нематеріальних активів у податковому обліку розуміють поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку.

Амортизацію нараховують у порядку, передбаченому статтею 8 Закону України «Про оприбуткування прибутку підприємства у редакції Закону України» від 22 травня 1997 р. і наступними змінами.

Амортизації підлягають витрати на придбання і виготовлення основних фондів та нематеріальних активів для власного виробничого використання, включаючи витрати на придбання племінної худоби та придбання, закладення і вирощування багаторічних насаджень до початку плодоношення; проведення всіх видів ремонтів, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів; капітальні поліпшення землі, не пов'язані з будівництвом, а саме (іригація, осушення, збагачення та інші подібні капітальні поліпшення землі).

Амортизацію не нараховують на витрати на придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих фондів.

Не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу валових витрат звітного періоду витрати на придбання і відгодівлю продуктивної худоби, а також витрати на придбання основних фондів або нематеріальних активів з метою їх подальшого продажу іншим особам.

З метою нарахування амортизації основні засоби розподіляють на чотири групи: перша — будівлі, споруди, їхні структурні компоненти і передавальні пристрої, в тім числі житлові будинки та їх частини (квартири і місця загального користування); друга — автомобільний транспорт, включаючи вузли та гуму до нього; меблі; побутові, електронні, оптичні, електромеханічні прилади й інструменти; конторське (офісне) обладнання; устаткування та приладдя для них; третя — інші об'єкти виробничого призначення, не включені до першої й другої груп і четвертої групи; четверта — електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення, інформації, їх програмне забезпечення, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, телефони (у тім числі стільникові), мікрофони і рації.

Сума амортизаційних відрахувань звітного періоду визначається як сума амортизаційних відрахувань, нарахованих для кожного із календарних кварталів, що входять до такого звітного періоду (далі — розрахункові квартали).

Сума амортизаційних відрахувань кварталу, щодо якого проводяться розрахунки (розрахунковий квартал), визначаються шляхом застосування норм амортизації, до балансової вартості груп основних фондів на початок такого розрахункового кварталу.

Балансова вартість групи основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок розрахункового кварталу визначається за формулою:

$$B(a) = B(a - 1) + П(a - 1) - B(a - 1) - A(a - 1),$$

де $B(a)$ — балансова вартість групи (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок розрахункового кварталу; $B(a - 1)$ — балансова вартість групи (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок кварталу, що передував розрахунковому; $П(a - 1)$ — сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших поліпшень основних фондів, що підлягають амортизації, протягом кварталу, що передував розрахунковому; $B(a - 1)$ — сума виведених з експлуатації основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1) протягом кварталу, що передував розрахунковому; $A(a - 1)$ — сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у кварталі, що передував розрахунковому.

Облік балансової вартості основних фондів, які підпадають під визначення групи 1, ведеться по кожній будівлі, споруди або їх структурному компоненту та загалом по групі 1 як сума балансових вартостей окремих об'єктів такої групи.

Облік балансової вартості основних фондів, які підлягають під визначення груп 2, 3, 4, ведеться за сукупною балансовою вартістю відповідної групи основних фондів незалежно від часу введення в експлуатацію таких основних фондів. Індивідуальний облік окремих об'єктів, що входять до складу основних фондів групи 2,3 і 4 з метою оподаткування не ведеться.

Амортизація окремого об'єкта основних фондів групи 1 проводиться до досягнення балансовою вартістю такого об'єкта ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Амортизація основних фондів груп 2, 3, 4 проводиться до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення.

При нарахуванні амортизації слід мати на увазі, що балансова вартість основних фондів постійно змінюється.

У разі виведення з експлуатації окремого об'єкта основних фондів групи 1 вартість такого об'єкта для цілей амортизації прирівнюється до нуля. При цьому амортизаційні відрахування не нараховуються.

У разі виведення з експлуатації окремих фондів груп 2, 3 і 4 з будь-яких причин (крім їх продажу) балансова вартість таких груп не змінюється.

Зворотнє введення таких основних фондів в експлуатацію після проведення їх ремонту, реконструкції та модернізації збільшує баланс групи тільки на суму витрат, пов'язаних з цими роботами.

При виведенні з експлуатації окремих об'єктів основних фондів групи 1 у зв'язку з їх продажем балансова вартість групи зменшується на суму балансової вартості такого об'єкта.

У разі виведення з експлуатації основних фондів груп 2, 3, 4 у зв'язку з їх продажем балансова вартість групи зменшується на суму вартості продажу таких основних фондів. Теоретично може виникнути така ситуація, коли при реалізації основних фондів однієї із зазначених груп сума вартості основних фондів дорівнює або перевищує їх балансову вартість. У такому разі балансова вартість цієї групи прирівнюється до нуля, а сума перевищення вартості продажу над балансовою вартістю включається до валового доходу платника податку відповідного періоду.

Амортизаційні відрахування не нараховуються у разі виведення з експлуатації окремого об'єкта основних фондів групи 1 у зв'язку з його ліквідацією, капітальним ремонтом, реконструкцією та консервацією за рішенням платника податку або Кабінету Міністрів України.

При визначенні балансової вартості основних фондів, які підлягають амортизації слід мати на увазі, що платники податку мають право протягом звітного періоду віднести до валових витрат будь-які витрати, пов'язані з поліпшенням основних фондів, що підлягають амортизації, у сумі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок такого звітного періоду.

Витрати, що перевищують зазначену суму, збільшують балансову вартість груп 2, 3 і 4 чи окремих об'єктів основних фондів групи 1, пропорційно сукупній балансовій вартості таких груп та таких окремих об'єктів основних фондів групи 1 на початок розрахункового кварталу.

Приклад. За станом на 1.01.03 р. балансові вартості груп основних фондів становила для:

- групи 1 — 200 тис. грн;
- групи 2 — 100 тис. грн;
- групи 3 — 150 тис. грн;
- групи 4 — 50 тис. грн.

Таким чином, сукупна балансова вартість усіх груп — 500 тис. грн, а її 10 % — 50 тис. грн.. І саме цю суму поліпшень об'єктів основних фондів підприємство має право включати до валових витрат протягом всього 2003 р. Якщо підприємство провело поліпшення основних фондів на суму 80 тис. грн, то на збільшення балансової вартості основних фондів буде віднесено 30 тис. грн (80 тис. грн – 50 тис. грн).

Отже, 30 тис. грн необхідно розподілити між усіма трьома групами та окремими об'єктами 1-ої групи. Коефіцієнт розподілу становитиме 0,06 (80 тис. грн : 500 тис. грн), а сума розподілених витрат на поліпшення основних фондів, що припадає на окремі групи дорівнює:

- групи 1 — 12 тис. грн;
 - групи 2 — 6 тис. грн;
 - групи 3 — 9 тис. грн;
 - групи 4 — 3 тис. грн.
- Разом 30 тис. грн.

Норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду в такому розмірі (в розрахунку на податковий квартал):

- групи 1 — 2 відсотки;
- групи 2 — 10 відсотків;
- групи 3 — 6 відсотків;
- групи 4 — 15 відсотків.

Платник податку може прийняти рішення про застосування інших норм амортизації, що не перевищують норм, визначених цим підпунктом.

Зазначене рішення:

- приймається платником податку до початку звітного податкового року та не може бути змінене протягом такого року;
- доводиться до відома податкового органу разом із поданням декларації за перший квартал такого звітного податкового року.

7.7. Облік вибуття основних засобів

Об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття, внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом.

У сільськогосподарських підприємствах найбільш вагомою причиною зменшення основних засобів є продаж та вибракуван-

ня продуктивної худоби в результаті втрати їх продуктивності. Є випадок падежу продуктивних тварин. Дуже значна питома вага основних засобів, що ліквідуються, зношеність яких сягає близько 99 % первісної балансової вартості. В умовах реформування сільськогосподарських підприємств згідно з чинним законодавством безоплатно передаються у комунальну власність об'єкти соціальної сфери, житловий фонд разом з об'єктами інженерної інфраструктури, мережі електро-, тепло-, газо-, водопостачання, які перебували на балансі сільськогосподарських підприємств.

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

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

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

Чинні положення зобов'язують, щоб у висновку про технічний стан тракторів, комбайнів, самохідних шасі, автомобілів, зернозбиральних і спеціальних комбайнів до списання їх підприємствами брали участь органи держтехогляду. В анкетах на списання вказаних машин за згодою з висновком комісії ставиться підпис голови і печатка районної інспекції держтехнагляду. Списання машин і обладнання, що стали непридатними внаслідок аварії або стихійного лиха, проходить інакше. Рішення про їх списання приймають після проведення ретельного огляду комі-

сією на чолі з головним державним інженером — інспектором держтехсільгоспнагляду.

Акти на списання основних засобів вміщують в собі дані про первісну вартість об'єкта, суму накопиченого зносу за час експлуатації, вартості одержаних матеріальних цінностей в результаті ліквідації об'єкта, тобто в них є всі необхідні дані для складання бухгалтерських проводок.

У сільськогосподарських підприємствах використовуються такі акти на списання основних засобів: Акт на списання основних засобів (типова форма № 03-3); Акт на списання автотранспортних засобів (типова форма № 03-4); Акт на вибракування тварин з основного стада (форма № 57); Акт на списання багаторічних насаджень (ф. № 58).

На підставі відповідних документів (наряди, акти тощо) реєструють витрати на ліквідацію об'єкта та виручку у вигляді вартості одержаних при цьому матеріалів, які згідно з накладними мають бути передані на склад під відповідальне зберігання.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів. Реєстри аналітичного обліку основних засобів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття основних засобів.

Реалізація, ліквідація, безоплатна передача та передача основних засобів як внесок до статутного капіталу іншого підприємства оформляється наступними бухгалтерськими проводками (табл. 7.16).

7.16. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку вибуття основних засобів

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
I. Реалізація основних засобів				
1	Дохід від реалізації основних засобів	31, 37	742	90 000
2	Знос реалізованих основних засобів	131	10	10 000
3	Залишкова вартість реалізованих основних засобів	972	10	50 000
4	Витрати, пов'язані з реалізацією основних засобів	972	30,31	4250
5	Відображення суми ПДВ	742	641	15 000
II. Ліквідація основних засобів				
1	Знос ліквідованих основних засобів	131	10	7500

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
2	Залишкова вартість ліквідованих основних засобів	976	10	2500
3	Витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів	976	65,66	300
4	Доходи від ліквідації основних засобів	20	746	150
5	Відображення суми ПДВ (у разі ліквідації основних засобів)	976	641	500
6	Вибракувана з основного стада худоба для подальшої реалізації	217	107	1100
	III. Передача основних засобів як внесок до статутного капіталу інших підприємств			
1	Знос переданих основних засобів	131	10	10 000
2	Залишкова вартість переданих основних засобів	14	10	40 000
3	Різниця між залишковою вартістю переданих основних засобів і справедливою вартістю інвестицій (в обмін на основні засоби були отримані акції на суму 70000 грн)	14	746	30 000
	IV. Списання нестач або псування основних засобів			
1	Знос основних засобів	131	10	3000
2	Залишкова вартість списаних основних засобів	976	10	2000
3	Сума, що підлягає відшкодуванню винними особами	375	746	5800
4	Відображено суму податку на додану вартість	746	641	400
5	Відображено суми відшкодування, що підлягає сплаті до бюджету	746	642	3400
6	Одержана сума відшкодування витрат	301,311	375	5800

7.8. Облік інших необоротних активів

Що належить до інших необоротних активів?

Єдиним критерієм поділу активів на оборотні і необоротні, як відмічалось в попередніх розділах є термін експлуатації. Відповідно до П(С)БО 2 «Баланс», оборотні активи — це грошові кошти та їх еквіваленти, які не обмежені у використанні, а також інші активи, що призначені для реалізації або споживання протягом операційного циклу чи протягом 12 місяців з дати складання балансу. Активи, що не відповідають цим критеріям, тобто такі, що призначені для використання більше одного року відносяться до необоротних. Велику групу необоротних активів, до якої належать основ-

ні засоби, ми вже розглянули в попередніх розділах. У цьому розділі належить визначити облік інших матеріальних необоротних активів, до яких належать: бібліотечні фонди, малоцінні необоротні активи, природні ресурси та інвентарна тара, тимчасові (нетитульні) споруди. Найбільшу частку в сільськогосподарських підприємствах займають малоцінні необоротні матеріальні активи та інвентарна тара. Всі інші наявні необоротні матеріальні активи дуже обмежені, а в переважній більшості господарств вони зовсім відсутні, тому в подальшому зосередимо основну увагу саме на організації обліку малоцінних необоротних матеріальних активів.

На яких рахунках ведеться облік інших необоротних матеріальних активів?

Для обліку інших необоротних матеріальних активів призначено рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

За дебетом рахунка 11 відображується надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих); сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (реконструкція, модернізація). За кредитом рахунка 11 відображується вибуття інших необоротних матеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом.

Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» має такі субрахунки:

- 111 «Бібліотечні фонди»;
- 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»;
- 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди»;
- 114 «Природні ресурси»;
- 115 «Інвентарна тара»;
- 116 «Предмети прокату»;
- 117 «Інші необоротні матеріальні активи».

В бухгалтерському обліку необоротні активи відображуються за первісною вартістю, тобто за фактичними витратами на їх придбання, спорудження або виготовлення.

На підприємстві може бути створено експертну комісію, яка своїм рішенням визначає можливий термін експлуатації конкретного виду необоротних активів.

Як ведеться облік малоцінних необоротних матеріальних активів?

На субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» відображується вартість необоротних активів, термін корисного використання яких більше одного року, зокрема спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, вартість яких по-

гашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою.

Підприємства самостійно визначають не тільки норму зносу малоцінних необоротних матеріальних активів, але й вартість необоротних матеріальних активів, що включаються до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

В багатьох сільськогосподарських підприємствах прийнята верхня планка 500 грн. Але це зовсім не обов'язково.

Щодо методу нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів найоптимальнішим є метод прямолінійного списання.

Пункт 27 стандарту 7 «Основні засоби» дозволяє нараховувати амортизацію на малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди у першому місяці використання об'єкта у розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решту 50 % вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу), або у першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

В табл. 7.17 наведені найхарактерніші операції, пов'язані з придбанням і рухом малоцінних необоротних матеріальних активів, і їх відображення в бухгалтерському обліку.

7.17. Облік малоцінних необоротних матеріальних активів

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Одержано малоцінні необоротні матеріальні активи від постачальника	153	631	500
2	Нарахований податковий кредит	641	631	100
3	Оплагчена заборгованість постачальнику	631	311	600
4	Одержано грошові кошти в банку до каси на придбання малоцінних необоротних матеріальних активів	301	311	900
5	Видано суму в підзвіт на придбання малоцінних необоротних матеріальних активів	372	301	900
6	Придбано малоцінні необоротні матеріальні активи за рахунок підзвітних сум	153	372	750
7	Нарахований податковий кредит з ПДВ	641	372	150
8	Одержані малоцінні необоротні матеріальні активи за внесок до статутного капіталу	112	46	1500
9	Оприбутковані малоцінні необоротні матеріальні активи, що надійшли від постачальників і підзвітних осіб	112	153	1250
10	Одержано малоцінні необоротні матеріальні активи безоплатно	112	424	1000

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
11	Нарахована амортизація на малоцінні необоротні матеріальні активи, що використовуються: ▶ на виробництві ▶ для загальновиробничих цілей ▶ на адміністративні цілі ▶ на виготовлення основних засобів ▶ для забезпечення збуту ▶ для ліквідації наслідків стихійного лиха, технологічних катастроф і аварій ▶ об'єктів житлово-комунального призначення	23 91 92 15 93 99 949	132 132 132 132 132 132 132	300 350 125 180 220 510 75
	Реалізація малоцінних необоротних матеріальних активів			
12	Відображено дохід від реалізації	311	742	1000
13	Списано знос	132	112	500
14	Списано залишкову вартість малоцінних необоротних матеріальних активів	972	112	400
15	Понесені витрати на реалізацію малоцінних необоротних матеріальних активів	942	301	50
16	Відображені податкові зобов'язання щодо ПДВ	742	641	167
	Ліквідація малоцінних необоротних матеріальних активів			
17	Списано знос малоцінних необоротних матеріальних активів, що ліквідуються	132	112	400
18	Понесені витрати, пов'язані з ліквідацією малоцінних необоротних матеріальних активів	976	661, 65	50

Облік інших необоротних матеріальних активів аналогічний обліку малоцінних необоротних матеріальних активів.

7.9. Облік нематеріальних активів

Що розуміють під нематеріальними активами?

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» дається таке визначення нематеріального активу.

Нематеріальний актив — немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокрем-

лений від підприємства) та утримуватися підприємством строком використання більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

До нематеріальних активів, які є об'єктом бухгалтерського обліку належать:

- ▶ права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);

- ▶ права користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

- ▶ права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо);

- ▶ права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові знаки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);

- ▶ авторські права та суміжні з ними права (право на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо);

- ▶ інші нематеріальні активи (право на впровадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Що визнається нематеріальним активом?

Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображується в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

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

- ▶ намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;

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

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

Якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом

якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

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

Як оцінюються нематеріальні активи?

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

Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

Витрати на сплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок кредиту банку.

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

Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

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

Первісною вартістю нематеріальних активів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первісна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, сплачених загальною сумою, визнається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів.

Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо).

Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та строку використання, які сприяють збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

Що є підставою для взяття на облік нематеріальних активів?

Основними первинними документами для взяття на облік нематеріальних активів є:

► свідоцтво України на знак для товарів і послуг (позначення, за якими товари та послуги одних осіб відрізняються від однорідних товарів і послуг інших) згідно із Законом України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» від 15 грудня 1993 р.;

► патент на винахід (корисну модель, що являє собою результат творчої діяльності людини в будь-якій галузі технології) згідно із Законом України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» від 5 грудня 1993 р.;

► патент України на промисловий зразок (результат творчої діяльності людини у галузі художнього користування) згідно із Законом України «Про охорону прав на промислові зразки» від 15 грудня 1993 р.;

► свідоцтво на право займатися племінною справою згідно із Законом України «Про племінне тваринництво» від 15 грудня 1993 р.;

► авторський договір чи договір з організаціями, які управляють майновими правами авторів на колективній основі, згідно

із Законом України «Про авторське право і суміжні права» від 23 грудня 1993 р.;

► патенти на сорт згідно із Законом України «Про охорону прав на сорти рослин» від 21 квітня 1993 р. та змінами і доповненнями до нього від 25 лютого 1994 р., а також дозвіл на виробництво і використання насіння згідно із Законом України «Про насіння» від 15 грудня 1993 р.;

► рахунок за роботи по створенню і впровадженню програмного забезпечення ЕОМ;

► рахунок за ноу-хау згідно з договором із власником;

► рахунки й документи, що підтверджують оплату права користування землею, водою та іншими природними ресурсами; документи, що засвідчують придбання місця на товарній чи фондовій біржі;

► договір та акти на прийняття наукових і дослідно-конструкторських розробок;

► документи на підтвердження організаційних витрат (рахунки і квитанції по оплаті реєстраційних, консультаційних та рекламних послуг, по підготовці кадрів тощо), якщо ці витрати розглядаються як суми установчого внеску до статутного капіталу підприємства, що передбачено засновницьким договором.

На яких рахунках ведеться облік нематеріальних активів?

Для обліку витрат підприємства на придбання (створення) нематеріальних активів використовується рахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

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

За дебетом рахунка 12 «Нематеріальні активи» відображуються придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів.

За кредитом рахунка 12 відображується вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» має такі субрахунки:

121 «Права користування природними ресурсами»;

- 122** «Права користування майном»;
123 «Права на знаки для товарів і послуг»;
124 «Права на об'єкти промислової власності»;
125 «Авторські та суміжні з ним права»;
127 «Інші нематеріальні активи».

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

На субрахунку 122 «Права користування майном» ведеться облік наявності прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо).

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

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

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

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

Найбільш типові господарські операції по обліку руху нематеріальних активів наведено в табл. 7.18.

7.18. Облік нематеріальних активів

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Придбані нематеріальні активи (на умовах авансової оплати)			
	а) сума за договором	154	631	2500
	б) ПДВ	641	631	500

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
2	Зарахування придбаного об'єкта до складу нематеріальних активів	12	154	2500
3	Понесені витрати на створення програмного забезпечення	154	Різні	7500
4	Зараховано до складу нематеріальних активів програмне забезпечення, створене власними силами	12	154	7500
5	Оприбутковано безкоштовно отримані нематеріальні активи	12	424	1610
6	Внесок до статутного капіталу у вигляді нематеріального активу	12	46	2000

Як нараховується амортизація на нематеріальні активи?

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не більше 20 років.

При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід ураховати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або подібні обмеження щодо строків його використання та інші фактори.

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

- коли існує невідомне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий

ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання.

При нарахуванні амортизації на нематеріальні активи кредитується рахунок 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» і дебетуються рахунки: 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 39 «Витрати майбутніх періодів», 42 «Додатковий капітал», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 99 «Надзвичайні витрати».

При вибутті нематеріальних активів кредитується рахунок 12 «Нематеріальні активи» і дебетується рахунок 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» — на суму накопиченої амортизації за час використання нематеріального активу і 976 «Списання необоротних активів» на залишкову вартість.



Розділ 8

ОБЛІК КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ

8.1. Економічний зміст капітальних інвестицій

Більшість матеріальних і нематеріальних необоротних активів надходять на підприємство внаслідок здійснення капітальних інвестицій.

Капітальні інвестиції — це сукупність витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів.

За економічним змістом вони являють собою основне джерело простого та розширеного відтворення.

Капітальні інвестиції класифікують за такими ознаками: за структурою (капітальне будівництво, придбання основних засобів, придбання інших необоротних матеріальних активів, формування основного стада); призначенням (капітальні інвестиції, які здійснюються для виробничої і невиробничої сфери діяльності); ступенем готовності (закінчені об'єкти, незавершене виробництво); способом організації (господарський, підрядний, змішаний).

В сільськогосподарських підприємствах в окрему групу капітальних інвестицій слід виділити витрати на закладання і вирощування багаторічних насаджень, меліорацію та іригацію земель.

Завдання бухгалтерського обліку такі: правильне і своєчасне оформлення документів по відображенню обсягів будівельно-монтажних робіт і витрат на капітальні інвестиції по придбанню або створенню інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів; об'єктивне і достовірне формування вартості об'єктів капітального інвестування; правильне відображення витрат на незавершене будівництво; контроль за дотриманням фінансової дисципліни; контроль за економічним витрачанням матеріальних і трудових ресурсів на будівництво об'єктів.

8.2. Первинний облік капітальних інвестицій

Первинний облік обсягів і витрат капітальних інвестицій організовують залежно від виду капіталовкладень, способу виконання будівельно-монтажних робіт, а також каналів і способів придбання машин, обладнання та устаткування.

Що є підставою для обліку капітальних інвестицій при здійсненні будівництва підрядним способом?

При здійсненні будівництва підрядним способом укладається генеральний договір підряду між підприємством-замовником і спеціалізованою будівельною організацією на весь обсяг і строк будівництва, підписаний у встановленому порядку. В ньому генеральний підрядник зобов'язується збудувати об'єкт відповідно до проектно-кошторисної документації і здати його в експлуатацію в установлені строки. Замовник надає підряднику Проектно-кошторисну документацію, Титульні списки, Акт про відведення земельної ділянки під нове будівництво, графіки передачі обладнання й матеріалів, якими має забезпечити замовник.

Кошторис — це документ, в якому зазначено суму коштів, необхідних для виконання робіт по будівництву (ремонт, реконструкції та ін.). Його складають проектні організації за замовленням господарств і використовують у плануванні обсягів капітальних інвестицій для контролю використання коштів на будівництво.

Зведений кошторис складають у разі будівництва кількох об'єктів на одному майданчику. Він включає вартість цих об'єктів, а також окремі види робіт і витрати загального характеру. За зведеним кошторисом проводять планування капітальних вкладень, їх фінансування, а також розрахунки між підрядною організацією і замовником.

Титульний список — це перелік об'єктів будівництва виробничого і невиробничого призначення, придбання машин та обладнання, закладання багаторічних насаджень. У ньому вказують початок і строк завершення робіт, потужності та кошторисну вартість об'єктів, обсяг робіт на поточний рік і весь період будівництва, завдання з введення об'єктів у експлуатацію.

Внутрішньобудівельний титульний список — документ, який відображує річний план капітальних інвестицій конкретного господарства. В ньому записують: повну кошторисну вартість об'єктів капітальних інвестицій; залишок кошторисної вартості на початок року; річний обсяг робіт, у тім числі вартість бу-

дівельно-монтажних робіт і обладнання, показники введення в дію потужностей.

По закінченні будівництва складають Акти приймання, довідки про обсяг виконання робіт, що є підставою для перерахування коштів підряднику. При цьому складають відповідні первинні банківські документи залежно від форми розрахунків, обумовленої в генеральному договорі — Платіжне доручення, Платіжна вимога-доручення тощо.

Що є підставою для здійснення капітальних інвестицій при будівництві господарським способом?

При здійсненні будівництва господарським способом облік робіт і витрат на їх проведення ведуть у самому підприємстві за статтями витрат згідно з П(С)БО 16 «Витрати». Основними первинними документами для відображення господарських операцій за кожною статтею є: Лімітно-забірні карти (ф. № 117) – на відпуск будівельних та інших матеріалів, Накладні внутрігосподарського призначення (ф. № 87), Наряди на відрядну роботу (ф. № 70), Табелі обліку робочого часу (ф. № 64), Облікові листи тракториста-машиніста (ф. № 67), Подорожні листи вантажного автомобіля (ф. № 2), Відомості нарахування амортизації, Акти приймання-здачі виконаних робіт та ін. Перевірені первинні документи групують у Звітах про рух матеріальних цінностей (ф. № 121), накопичувальних відомостях, відповідних реєстрах, на підставі яких списують будівельні та інші матеріали, послуги допоміжних виробництв, трудові затрати тощо на об'єкти капітального будівництва. При цьому складають Виробничий звіт (ф. № 10-3б с.-г.), в якому ведуть аналітичний облік капітальних інвестицій по кожному об'єкту обліку.

Закінчені будівництвом об'єкти повинні бути прийняті спеціальною комісією і зараховані до складу основних засобів. На прийнятий об'єкт складають Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. № ОЗ-1).

На підставі яких первинних документів ведеться облік придбаних основних засобів?

Сільськогосподарські підприємства купують автомобілі, трактори, комбайни, робочі машини і обладнання безпосередньо на заводах і в постачальницьких організаціях Укragротехсервісу. Для одержання машин та обладнання довіреній особі (експедитор, інженер, завгосп) виписують Довіреність. Основними первинними документами для

обліку витрат на придбання основних засобів є Рахунки поставачальників, Товарно-транспортні накладні, Податкові накладні, Авансові звіти підзвітних осіб та ін. При надходженні основних засобів залізничним транспортом матеріально відповідальна особа, призначена господарством, розписується про одержання техніки у Залізничній накладній та інших супроводжувальних документах. Якщо вантаж не відповідає даним транспортних та інших документів або виявлено нестачу, чи поломку, то складають Комерційний акт у присутності працівника підприємства, залізниці та незацікавленої особи. Своєчасно і правильно складений акт є підставою для пред'явлення підприємством претензії транспортній організації або поставачальнику машин і обладнання. У місцях приймання техніки (бригада, ферма, машинний двір, склад) основні засоби приймає особа, яка розписується у накладних. Придбані основні засоби оглядає комісія і складає Акт приймання-передачі основних засобів окремо на кожний інвентарний об'єкт, де зазначає основні технічні показники машин і обладнання, балансову вартість тощо. До Акта додають технічну документацію (технічний паспорт, гарантійний талон тощо).

На підставі яких первинних документів ведеться облік формування основного стада?

Основне стадо продуктивної і робочої худоби сільськогосподарські підприємства поповнюють як за рахунок переведення молодняку, вирощеного в своєму господарстві, так і шляхом придбання племінних тварин зі сторони. При формуванні основного стада продуктивної і робочої худоби за рахунок вирощеного молодняку складають Акт на переведення тварин із групи в групу (ф. № 97). Молодняк переводять в основне стадо у порядку і строки, встановлені нормативними документами по обліку молодняку тварин і тварин на відгодівлі. На придбану худобу сільськогосподарські підприємства одержують від поставачальників Рахунки-фактури, Товарно-транспортні накладні, Податкові накладні, Племінні свідоцтва, Ветеринарні свідоцтва. Ці документи є підставою для оприбуткування племінних тварин, перерахування коштів на рахунки поставачальників і відображення витрат на формування основного стада. Витрати, пов'язані з доставкою придбаних тварин, оформляються згідно з Рахунками транспортних організацій, Авансовими звітами, Подорожніми листами вантажного автомобіля та іншими документами.

На підставі яких первинних документів ведеться облік витрат на закладання і вирощування багаторічних насаджень?

Для обліку витрат на закладання і вирощування багаторічних насаджень застосовують такі ж первинні документи, як і при вирощуванні сільськогосподарських культур — Облікові листи трактористів-машиністів (ф. № 67), Накладні внутрігосподарського призначення (ф. № 87), Акти про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів (ф. № 118), Акти на витрати насіння і садивного матеріалу (ф. № 19), Подорожні листи вантажного автомобіля (ф. № 2) тощо.

Після закінчення робіт із закладання і вирощування багаторічних насаджень при зарахуванні їх до складу основних засобів складають Акт прийняття багаторічних насаджень і передання їх в експлуатацію (ф. № 54).

8.3. Синтетичний та аналітичний облік витрат на капітальні інвестиції

На якому рахунку ведуть синтетичний облік капітальних інвестицій?

Синтетичний облік витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів ведуть на **рахунку 15 «Капітальні інвестиції»**, який має такі субрахунки:

151 «Капітальне будівництво»;

152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;

153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»;

154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;

155 «Формування основного стада».

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

Які особливості обліку капітального будівництва, здійсненого господарським і підрядним способом?

Для обліку витрат по капітальному будівництву призначений субрахунок 151 «Капітальне будівництво», на якому здійснюється облік будівельних робіт як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства. На цьому субрахунку також ведеться облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва.

Облік будівництва організують залежно від способу виконання робіт (господарським, підрядним, змішаним). Капітальні роботи розпочинаються після затвердження в установленому порядку титульних списків і кошторисів та за наявності коштів на проведення будівельних робіт.

До будівельних робіт належать: спорудження нових, реконструкція, розширення та модернізація існуючих приміщень, будівництво і обладнання житлових, культурно-побутових будинків і споруд та монтаж використовуваних при цьому будівельних конструкцій; обладнання і спорудження артезіанських свердловин, санітарно-технічних вузлів, водогону, каналізації, основ і фундаментів під опорні конструкції, обладнання тваринницьких приміщень автонапувалками, підвісними і наземними дорогами; будівництво різних споруд для зрошувальних і осушувальних систем.

При підрядному способі увесь комплекс будівельних і монтажних робіт виконують спеціальні будівельно-монтажні організації згідно з договором, укладеним перед початком будівництва між господарством-замовником і підрядною організацією. Підрядник виконує роботи і пред'являє рахунок на повністю виконані роботи, а підприємство акцептує їх. Облік витрат при підрядному способі по об'єктах будівництва веде підрядник, а підприємство-замовник відображує лише загальну вартість виконаних робіт за договірними цінами без деталізації за статтями витрат і здійснює розрахунки за них відповідно до укладених договорів. Підставою для віднесення витрат по будівництву на субрахунок 151 «Капітальне будівництво» є оформлені і прийняті до оплати довідки за формою № 3 про вартість виконаних робіт і витрат по технологічних етапах і комплексах робіт. Довідку складає представник підрядної організації в присутності представника замовника і підписують обидві сторони. Вартість робіт, зазначених у довідці, має відповідати сумі поданого до оплати рахунка. При цьому дебетують субрахунок 151 «Капітальне будівництво» і кредитують субрахунок 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками і підрядниками».

Господарства-замовники відповідно до умов укладеного договору за будівництво можуть перераховувати підряднику аванс, суму якого зараховують на дебет субрахунка 371 «Розрахунки за виданими авансами» з кредиту рахунків грошових коштів. Наступні розрахунки за виконані роботи здійснюють згідно з Актами на приймання-здачу робіт з урахуванням раніше перерахованого авансу. Цю господарську операцію показують по дебету

субрахунка 631 та кредиту — 371. Решту суми заборгованості за виконані роботи погашають із поточного або інших поточних рахунків у банку.

Приклад 1. Підрядна організація виконувала будівництво картопле-сховища для ПСП «Маяк». Кошторисна вартість об'єкта 50 000 грн. Попередньо підряднику було перераховано аванс у розмірі 25 % кошторисної вартості.

Наведемо схему записів на бухгалтерських рахунках господарських операцій по будівництву підрядним способом у табл. 8.1.

8.1. Облік операцій по відображенню будівництва підрядним способом

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Перераховано аванс підряднику у розмірі 25 % кошторисної вартості з поточного рахунка в банку	371	311	12 500
2	Відображено податковий кредит	641	644	2083
3	Прийнято до оплати рахунок підрядної організації на вартість будівельно-монтажних робіт в сумі перерахованого авансу: ➤ на суму вартості робіт ➤ на суму ПДВ	151 644	631 631	10 417 2083
4	Зараховано суму раніше перерахованого авансу в погашення заборгованості підряднику за виконані будівельні роботи	631	371	12 500
5	Прийнято до оплати рахунок підрядної організації на вартість будівельно-монтажних робіт по закінченому об'єкту: ➤ на суму вартості робіт ➤ на суму ПДВ	151 641	631 631	31 250 6250
6	Перераховано з поточного рахунка суму за виконані роботи, за мінусом перерахованого авансу	631	311	37 500
7	Прийнято до складу основних засобів картоплексховища на суму виконаних будівельно-монтажних робіт (без ПДВ)	103	151	41 667

Основні засоби, введені в експлуатацію після завершення будівництва, враховують без ПДВ.

При господарському способі будівництва сільськогосподарські підприємства виконують усі будівельно-монтажні роботи своїми силами, виділяють для цього власні будівельні і трудові ресурси.

Особливістю обліку витрат на будівельно-монтажні роботи, які виконуються господарським способом є те, що їх обліковують на підприємстві за статтями витрат по кожному об'єкту. Аналітичний облік ведуть у Виробничому звіті за такими статтями: матеріали; основна заробітна плата; витрати по експлуатації будівельних машин і механізмів; інші витрати.

На статтю «Матеріали» відносять фактичну вартість витрачених на будівельні і монтажні роботи різних будівельних матеріалів — цементу, цегли, шиферу, а також конструкцій і деталей; малоцінних та швидкозношуваних предметів. Вартість використаних будівельних матеріалів записують на дебет субрахунка 151 «Капітальне будівництво» (відповідні аналітичні рахунки) і кредит субрахунка 205 «Будівельні матеріали». Малоцінні та швидкозношувані предмети, строком експлуатації до одного року відносять на дебет субрахунка 151 з кредиту рахунка 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

По статті «Основна оплата праці» обліковують основну оплату праці працівникам, зайнятим безпосередньо на будівельно-монтажних роботах (крім зайнятих обслуговуванням і управлінням будівельних машин і механізмів). Нараховані суми записують на дебет субрахунка 151 «Капітальне будівництво» і кредит рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці».

До статті «Експлуатація будівельних машин і механізмів» належать: витрати на оплату праці робітників, зайнятих експлуатацією будівельних машин і механізмів, їхнім ремонтом і технічним обслуговуванням; вартість паливно-мастильних матеріалів, електроенергії, запасних частин, що використовуються під час експлуатації, поточного ремонту і технічного обслуговування будівельної техніки; амортизаційні відрахування на відновлення цих машин та механізмів; орендна плата при використанні залученої техніки; інші витрати з експлуатації машин і механізмів. При цьому дебетують субрахунок 151 «Капітальне будівництво» і кредитують відповідні рахунки — 66 «Розрахунки з оплати праці»; 203 «Паливо»; 23 «Виробництво» субрахунок «Допоміжні виробництва»; 207 «Запасні частини»; 131 «Знос основних засобів»; 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» тощо.

Якщо будівельні машини і механізми одночасно використовують на спорудженні в сільськогосподарських підприємствах кількох об'єктів витрати по їхній експлуатації попередньо обліковують на окремому аналітичному рахунку й щомісяця списують комплексною статтею, розподіляючи їх пропорційно до тривалості використання чи обсягу виконаних машинами робіт.

По статті «Інші витрати» обліковують вартість послуг власного та залученого транспорту і тракторів з переміщення ґрунту та ін. Їх відображують на дебеті субрахунка 151 «Капітальне будівництво» і кредиті рахунка 23 «Виробництво» субрахунка «Допоміжні виробництва» (при використанні власного транспорту) або субрахунка 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» (при використанні залученого транспорту).

За статтею «Накладні витрати» обліковують загальні для виробництва витрати, що пов'язані з обслуговуванням та управлінням будівництвом. Попередньо, як правило, накладні витрати забудовники збирають по окремому субрахунку і групують за такими розділами: витрати з обслуговування працівників будівництва; витрати з організації робіт на будівельних майданчиках; інші накладні витрати.

В кінці звітного періоду накладні витрати розподіляють на відповідні об'єкти будівництва пропорційно до прямих витрат цих об'єктів (якщо одночасно ведуть будівництво кількох об'єктів).

Як здійснюється облік капітальних інвестицій в придбання основних засобів?

Сільськогосподарські підприємства купують основні засоби, які потребують і не потребують монтажу переважно за рахунок коштів капітальних інвестицій.

Витрати на придбання машин і обладнання, яке не вимагає монтажу — трактори, комбайни, сільськогосподарські машини, транспортні засоби та ін., а також обладнання, яке вимагає монтажу, але призначене для постійного запасу, обліковують на окремих аналітичних рахунках субрахунка 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів». Вартість придбаних основних засобів складається з їх купівельної вартості згідно з рахунками постачальників (крім вартості одержаних у комплекті з ними запасних частин, шин та інструментів), витрат на транспортування, витрат на консультаційні, інформаційні, посередницькі послуги, витрат на встановлення, монтаж та налагодження, витрат на послуги спеціалізованих підприємств та фахівців (інженерів, юристів та інших) і становить їх історичну (первісну) вартість.

Аналітичний облік витрат на придбання основних засобів (крім худоби) ведуть за видами або групами придбаних об'єктів (трактори, комбайни, автомобілі та ін.), а всередині груп — за марками машин у Виробничих звітах за такими статтями: купівельна вартість техніки або обладнання; транспортні витрати; інші витрати (на обкатування машин, вартість палива при доставці машин своїм ходом, оплата праці за доставку і монтаж

техніки, оплата послуг спеціалізованих підприємств). Ці операції відображують по дебету субрахунка 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» у кореспонденції з кредитом субрахунків: 631 — на купівельну вартість машин і обладнання (включаючи вартість запасних частин, запасних шин та інструментів); 685 — на вартість послуг сторонніх організацій; 23 — на вартість послуг власного транспорту; 203 — на вартість палива, використаного на обкатку і перегін машин; 661 — на суми нарахованої оплати праці працівникам, зайнятим на доставці, складанні і обкатці машин; 372 — на суми витрат, проведених підзвітними особами при транспортуванні об'єктів основних засобів до господарства та інших.

Вартість комплектів інструментів і запасних частин до тракторів, автомобілів та інших складних машин постачальник включає до відпускнуї вартості машин. Дані матеріальні цінності оприбутковують по дебету субрахунків 207 «Запасні частини» або 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» за діючими цінами, зменшуючи на цю суму фактурну вартість та додаткові витрати, пов'язані з придбанням машин.

Придбання машин та обладнання; транспортних засобів; інструментів, приладів та обладнання оприбутковують за фактичними витратами відповідно — на дебеті субрахунків 104 «Машини та обладнання», 105 «Транспортні засоби», 106 «Інструменти, прилади та інвентар» і кредит субрахунка 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

Обладнання, яке потребує монтажу, тобто яке може бути введене в експлуатацію лише після збирання його частин і прикріплення до фундаменту чи опор, підлоги та інших несівних конструкцій будівель і споруд, оприбутковують спочатку на субрахунок 205 «Будівельні матеріали». При передаванні у монтаж його вартість відносять на субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», де обліковують всі витрати, пов'язані з монтажем: оплату праці; відрахування на соціальні заходи; матеріали; послуги автотранспорту та ін. Їх обліковують аналогічно витратам на будівництво, що ведеться господарським способом.

Після закінчення монтажу обладнання його оприбутковують до складу основних засобів бухгалтерським записом: дебет субрахунка 104 «Машини та обладнання» і кредит — 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

Основні засоби підприємства можуть виготовляти у власних ремонтних майстернях. При цьому витрати, пов'язані з їх виго-

товленням, попередньо обліковують по дебету рахунка 23 «Виробництво», субрахунок «Ремонтні виробництва», а по закінченні робіт їх списують в дебет субрахунка 152. Після складання Акта приймання виготовлені основні засоби оприбутковують до складу основних засобів в дебет субрахунка 106 «Інструменти, прилади та інвентар» з кредиту субрахунка 152.

Розглянемо порядок відображення господарських операцій, пов'язаних з придбанням основних засобів, на рахунках бухгалтерського обліку на конкретному прикладі (табл. 8.2).

Приклад 2. ПСП «Маяк» придбано трактор МТЗ-80. Купівельна вартість трактора, включаючи ПДВ 54 000 грн, у тім числі вартість запасних частин, шин і комплекту інструментів — 2350 грн витрати сторонньої організації по транспортуванню трактора включаючи ПДВ — 660 грн, вартість палива, витраченого на обкатку — 90 грн, сума нарахованої оплати праці працівникам, зайнятим на обкатці трактора — 50 грн, сума витрат, проведених підзвітною особою — головним інженером при транспортуванні трактора до господарства — 40 грн. Придбаний трактор прийнято на баланс на підставі Акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. № ОЗ-1).

8.2. Облік операцій, пов'язаних з придбанням основних засобів

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Рахунок-фактура. Податкова накладна. Відображено купівельну вартість трактора МТЗ-80: ➤ на суму без ПДВ ➤ відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ	152	631	45 000
		641	631	9000
2	Рахунок. Податкова накладна. Вартість послуг сторонньої організації по транспортуванню трактора в господарство: ➤ на суму без ПДВ ➤ відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ	152	685	550
		641	685	110
3	Дорожній лист трактора. Списано вартість палива на обкатку трактора Нараховано оплату праці трактористу, зайнятому на обкатці трактора	152	203	90
		152	661	50
4	Авансовий звіт. Відображено вартість витрат на відрядження, пов'язаних з придбанням трактора	152	372	40
5	Накладна внутрігосподарського призначення. Оприбутковано запасні частини, шини і комплект інструментів	207	152	2350
6	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів. Зараховано до складу основних засобів придбаний трактор	104	152	43 380

Як здійснюється облік капітальних інвестицій в придбання інших необоротних матеріальних активів?

На субрахунок 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» відображуються витрати підприємства (організації, установи) на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Необоротні матеріальні активи, як і основні засоби, сільськогосподарські підприємства купують або виготовляють на підприємстві переважно за рахунок коштів капітальних інвестицій. Вартість придбаних необоротних матеріальних активів складається з їх купівельної вартості, витрат на транспортування, витрат на консультаційні, інформаційні, посередницькі послуги та інших витрат, пов'язаних з придбанням необоротних активів.

Аналітичний облік витрат на придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів ведуть за їх видами або групами придбаних необоротних активів у Виробничому звіті за статтями витрат як і по обліку придбання основних засобів.

Розглянемо основні проводки щодо бухгалтерського обліку операцій з придбання інших необоротних активів у табл. 8.3.

8.3. Облік операцій з придбання інших необоротних матеріальних активів

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Вартість придбання необоротних матеріальних активів у постачальників	153	631
2	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ	641	631
3	Суми, нараховані за консультаційні, інформаційні, посередницькі послуги та інші витрати, пов'язані з придбанням необоротних активів	153	685
4	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ	641	685
5	Здійснено оплату за:		
	а) придбані необоротні активи	631	311
	б) послуги, пов'язані з їх придбанням	685	311
6	Вартість витрат на роботи по виготовленню необоротних матеріальних активів підрядниками	153	631
7	Відображено суму податкового кредиту по ПДВ	641	631
8	Зараховано виготовлений підрядником об'єкт до складу інших необоротних матеріальних активів	11	153

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
9	Відображено фактичні витрати на виготовлення необоротного активу господарським способом: ▶ вартість послуг власних допоміжних виробництв ▶ нараховано оплату праці працівникам ▶ здійснено відрахування на соціальні заходи ▶ вартість будівельних матеріалів ▶ вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, строком експлуатації до одного року	153 153 153 153	23 «Виробництво» субрахунок «Допоміжне виробництво» 661 65 205 22
10	Зарховано об'єкт до складу необоротних активів	11	153

Як здійснюється облік капітальних інвестицій в придбання (створення) нематеріальних активів?

Для обліку витрат підприємства на придбання (створення) нематеріальних активів використовується субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Аналітичний облік придбання нематеріальних активів ведуть за їх видами або групами придбаних нематеріальних активів у Виробничому звіті.

Розглянемо основні проводки щодо бухгалтерського обліку операцій з придбання нематеріальних активів на конкретному прикладі (табл. 8.4).

Приклад 3. ПСП «Молнія» придбало право використання програми для ЕОМ, сплативши за неї 6000 грн (ПДВ — 1000 грн). Крім того, підприємство понесло витрати на юридичне оформлення цього права 720 грн. (ПДВ — 120 грн).

8.4. Облік операцій, пов'язаних з придбанням нематеріальних активів

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Здійснено оплату за програмне забезпечення для ЕОМ авансом	371	311	6000
2	Включено суму ПДВ до податкового кредиту	641	644	1000
3	Придбано право на використання програм для ЕОМ	154	631	5000
4	Відображено податкові розрахунки з ПДВ	644	631	1000

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
5	Отримано юридичні послуги з оформлення права на програму для ЕОМ, які збільшують балансову вартість нематеріального активу	154	685	600
6	Включено суму ПДВ до податкового кредиту	641	685	120
7	Оприбутковано придбане право на програму для ЕОМ	123	154	5600
8	Здійснено взаємозалік перерахованого авансу	631	371	6000
9	Здійснено оплату за юридичні послуги	685	311	720

Як здійснюють облік витрат на формування основного стада?

Витрати на формування основного стада складають особливу групу капітальних вкладень у сільськогосподарських підприємствах. Їх обліковують на субрахунок 155 «Формування основного стада», всередині якого відкривають окремі аналітичні рахунки за видами тварин: «Велика рогата худоба», «Свині», «Вівці» тощо. Формування основного стада може здійснюватись як за рахунок молодняка, вирощеного в своєму господарстві, так і за рахунок придбаної продуктивної і робочої худоби. До витрат на формування основного стада належать вартість молодняка худоби, вирощеного в своєму господарстві, яка складається з його балансової вартості на початок року; витрати на вирощування молодняка протягом поточного року до переведення в основне стадо; суми, оплачені по рахунках-фактурах постачальника за придбані дорослі тварини; витрати на транспортування тварин до господарства та ін.

Для переведення вирощеного у господарстві молодняка до основного стада складають Відомість зважування тварин і Акт на переведення тварин з групи в групу. На підставі цих документів після визначення вартості тварин, яких переводять до основного стада, дебетують субрахунок 155 «Формування основного стада» і кредитують рахунок 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі». Протягом року тварин, переведених в основне стадо, оцінюють за плановою собівартістю їх живої маси на день переведення. Наприкінці року після визначення фактичної собівартості живої маси тварин різницю між плановою собівартістю переведеного протягом року молодняка в основне стадо і його фактичною собівартістю списують додатковою проводкою або методом «червоне сторно». При цьому суми калькуляційних різниць по вже закінчених операціях щодо формування основного стада додатково

відображують по дебету субрахунка 155 «Формування основного стада» і кредиту — 21 «Тварини на вирощуванні і відгодівлі». Переведений молодняк до основного стада оприбутковують до основних засобів на дебет субрахунка 107 «Робоча і продуктивна худоба» і кредит субрахунка 155 «Формування основного стада».

При формуванні основного стада за рахунок придбаної дорослої продуктивної і робочої худоби до його витрат включають вартість худоби і витрати на доставку її в господарство. За цією ж вартістю тварин зараховують в основне стадо. На основі Рахунків-фактур, Товарно-транспортних накладних, Племянних свідоцтв, Дорожніх листів вантажних автомобілів тощо дебетують субрахунок 155 «Формування основного стада» і кредитують такі субрахунки: 631 — на купівельну вартість придбаних тварин для поповнення основного стада; 208 — на вартість витрачених кормів у дорозі; 23 — на вартість послуг власного автотранспорту при перевезенні тварин; 661 — на суму оплати праці, нарахованої працівникам, зайнятим, на доставці худоби в господарство; 372 — на суму дрібних витрат підзвітних сум та інших. Після відображення всіх витрат, пов'язаних з придбанням худоби для формування основного стада, тварин оприбутковують до складу основних засобів бухгалтерським записом: дебет субрахунка 107 і кредит субрахунка 155.

Розглянемо систему бухгалтерських записів щодо формування основного стада на конкретному прикладі.

Приклад 4. ПСП «Колос» придбало в липні тварин в племянному господарстві «Нива» для поповнення основного стада корів: купівельна вартість тварин — 4240 грн, послуги власного автотранспорту по доставці тварин в господарство — 450 грн, нарахована заробітна плата працівнику за доставку тварин — 50 грн, витрати на відрядження водія і зоотехніка — 75 грн, переведено в основне стадо 5 голів великої рогатої худоби, що отелилася, вирощених в своєму господарстві, масою 20 ц за плановою собівартістю 560 грн. за 1 ц живої маси. Наприкінці року проведено розрахунок фактичної собівартості живої маси тварин, переведених в основне стадо, яка становить 640 грн. за 1 ц живої маси.

На рахунках бухгалтерського обліку роблять такі записи (табл. 8.5).

8.5. Облік операцій з формування основного стада

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Рахунок-фактура Придбано тварин в постачальників для формування основного стада від постачальників	155	631	4240

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
2	Дорожній лист вантажного автомобіля Відображено послуги власного автотранспорту по доставці тварин в господарство	155	23	450
3	Наряд на відрядну роботу працівнику Нарахована заробітна плата працівнику за доставку тварин	155	661	50
4	Авансовий звіт Відображено витрати на відрядження водія і зоотехніка, пов'язані з придбанням худоби	155	372	75
5	Акт на переведення тварин з групи в групу Оприбутковано до складу основних засобів придбаних тварин	107	155	4815
6	Акт на переведення тварин з групи в групу Переведено в основне стадо телиць, вирощених в господарстві після одержання від них приплоду	155 107	211 155	11 200 11 200
7	Бухгалтерська довідка Наприкінці року списано калькуляційні різниці по закінчених операціях щодо формування основного стада	155 107	211 155	1600 1600

Як здійснюють облік витрат на закладання і вирощування багаторічних насаджень?

Витрати на закладання і вирощування багаторічних насаджень становлять окрему групу капітальних інвестицій на сільськогосподарських підприємствах. Об'єктами обліку витрат на багаторічні насадження є види насаджень: сади плодові; ягідні; плодові чагарникові насадження; виноградники; хмільники; полезахисні лісові смуги; заліснення та закріплення пісків, лісові смуги на схилах балок, ярів і байраків. По цих же об'єктах ведуть і аналітичний облік із зазначенням дати закладання насаджень та їх місцезнаходження.

Закладання і вирощування багаторічних насаджень є складовою галузі рослинництва. Агротехніка і організація окремих робіт майже такі ж, як і при вирощуванні польових культур. Тому аналітичний облік витрат на закладання і вирощування насаджень ведуть у Виробничому звіті за тими ж статтями, що і для культур рослинництва згідно П(С)БО 16 «Витрати»: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші витрати.

Облік цих витрат ведуть по дебету рахунка 15 «Капітальні інвестиції» відповідного субрахунка «Закладання і вирощування

багаторічних насаджень», зафіксованого в Наказі про облікову політику підприємства, в кореспонденції з кредитом рахунків: 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення», 203 «Паливо», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» — на вартість саджанців, добрив і засобів захисту рослин, палива, малоцінних та швидкозношуваних предметів, строком експлуатації до одного року, витрачених на закладання і догляд за багаторічними насадженнями; 661 «Розрахунки за заробітною платою», 65 «Розрахунки за страхуванням» — на суму нарахованої оплати праці працівникам, зайнятим на закладанні і вирощуванні насаджень і відрахувань на соціальні заходи; 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» — на вартість виконаних робіт і послуг сторонніх організацій щодо вирощування молодих насаджень; відповідних субрахунків рахунка 23 «Виробництво» — на вартість послуг власних допоміжних виробництв та інших.

Для списання витрат на закладання і вирощування багаторічних насаджень використовують ті ж документи, що й на польові культури.

По закінченні робіт, пов'язаних із закладанням і вирощуванням багаторічних насаджень спеціальна комісія складає Акт приймання багаторічних насаджень і передачі їх в експлуатацію, який є підставою для оприбуткування насаджень до складу основних засобів. При цьому дебетують субрахунок 108 «Багаторічні насадження» і кредитують субрахунок «Закладання і вирощування багаторічних насаджень» до рахунка 15 «Капітальні інвестиції».

Згідно з п. 29 П(С)БО 7 «Основні засоби» нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання, тому витрати на закладання і вирощування багаторічних насаджень (садів, ягідників, виноградників тощо) обліковуються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» до введення їх в експлуатацію. Амортизація на них нараховується з моменту їх оприбуткування в складі основних засобів.

В окремих випадках від молодих насаджень ще до настання періоду нормального плодоношення одержують врожай. Витрати на збирання врожаю додатково обліковують в складі витрат по догляду за насадженнями. Відповідно на вартість одержаної продукції зменшують загальну суму витрат по вирощуванню насаджень, при цьому складають бухгалтерський запис: дебет рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і кредит рахунка 15 «Капітальні інвестиції» відповідного субрахунка.

Розглянемо систему бухгалтерських записів з обліку витрат на закладання і вирощування багаторічних насаджень на конкретному прикладі.

Приклад 5. В ПСП «Колос» на закладання сливового саду витрачено: саджанці на суму 18 450 грн; нарахована оплата праці — 12 430 грн; списано послуги власного вантажного автотранспорту — 3050 грн; витрачено малоцінні та швидкозношувані предмети строком експлуатації до одного року — 540 грн, списано паливо на роботу тракторів, що виконували польові роботи — 850 грн. У наступні 6 років витрати з догляду за молодим садом становили відповідно 1640, 1380, 1250, 1250, 1250, 960 грн. На 6 році вирощування від молодих насаджень одержано продукцію на суму 980 грн, витрати на збирання плодів становили 240 грн. Згідно з Наказом про облікову політику в ПСП «Колос» для обліку закладання і вирощування багаторічних насаджень затверджено субрахунок 156 до рахунка 15 «Капітальні інвестиції».

Відображення цих господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку покажемо в табл. 8.6.

8.6. Облік операцій по закладанню і вирощуванню багаторічних насаджень

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Акт на витрати насіння і садивного матеріалу Вартість саджанців, витрачених на закладання багаторічних насаджень — сливового саду	156	208	18 450
2	Обліковий лист тракториста-машиніста. Обліковий лист праці та виконаних робіт. Нарахована оплата праці працівникам за виконання робіт по закладанню багаторічних насаджень	156	661	12 430
3	Дорожній лист вантажного автомобіля Списано послуги вантажного автотранспорту по доставці саджанців на поле	156	23	3050
4	Накладна внутрігосподарського призначення. Списано малоцінні та швидкозношувані предмети строком експлуатації до одного року	156	22	540
5	Обліковий лист тракториста-машиніста. Списано паливо на роботу тракторів при виконанні польових робіт по закладанню багаторічних насаджень	156	203	850
6	Відображення витрат, пов'язаних із вирощування багаторічних насаджень: а) перший рік	156	203, 208, 22, 23, 661, 65	1640

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
	б) другий рік	156	203, 208, 22, 23, 661, 65	1380
	в) протягом наступних трьох років по 1250 грн щорічно	156	203, 208, 22, 23, 661, 65	3750
	г) протягом останнього року вирощування, включаючи нараховану оплату праці при збиранні продукції від молодого саду	156	203, 208, 22, 23, 661, 65	1200
7	Оприбутковано на основі Щоденника надходження сільськогосподарської продукції від молодих насаджень сливи і на їх вартість зменшено витрати на вирощування насаджень	27	156	980
8	Акт приймання і передачі в експлуатацію багаторічних насаджень. Оприбутковано до складу основних засобів багаторічні насадження оприбуткування	108	156	42310

Після оприбуткування багаторічних насаджень до складу основних засобів витрати по догляду за діючими багаторічними насадженнями обліковують на субрахунок «Рослинництво» до рахунка 23 «Виробництво».

В яких регістрах журнально-ордерної форми ведуть синтетичний і аналітичний облік капітальних інвестицій?

Синтетичний облік капітальних інвестицій за журнально-ордерною формою обліку ведуть у Журналі-ордері № 13 с.-г. по рахунку 15, де записують кредитові обороти в кореспонденції з дебетом відповідних рахунків:

10 «Основні засоби»;

11 «Інші необоротні матеріальні активи»;

12 «Нематеріальні активи»;

28 «Товари»;

30 «Каса»;

31 «Рахунки в банках»;

37 «Розрахунки з різними дебіторами»;

42 «Додатковий капітал»;

48 «Цільове фінансування і цільові надходження»;

50 «Довгострокові позики»;

60 «Короткострокові позики»;

64 «Розрахунки за податками і платежами»;

- 85 «Інші затрати»;
- 97 «Інші витрати»;
- 99 «Надзвичайні витрати».

Записи здійснюють у хронологічному порядку на підставі первинних документів або листів-розшифрувань. У кінці місяця підбивають підсумки обороту за місяць по кореспондуючих рахунках та загалом по рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і після порівняння їх з даними по кореспондуючих рахунках в інших облікових реєстрах суми переносять у Головну книгу.

Аналітичний облік капітальних інвестицій здійснюють у Виробничому звіті ф. № 10.3 б с.-г. по таких групах витрат: будівельні роботи і реконструкція; монтаж обладнання; проектно-пошукові роботи; придбання основних засобів, інструментів та інвентарю; придбання інших необоротних матеріальних активів; формування основного стада, закладання багаторічних насаджень. В середині кожної групи відкривають аналітичні рахунки по кожному об'єкту окремо.

У кінці місяця по кожному об'єкту в розрізі статей витрат виводять загальну суму фактичних витрат за місяць і зростаючим підсумком з початку року. Записи у Виробничий звіт проводять на підставі первинних документів, згрупованих за статтями витрат із зазначенням по кожній графі кореспондуючих рахунків:

- 20 «Виробничі запаси»;
- 21 «Тварини на вирощуванні і відгодівлі»;
- 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
- 23 «Виробництво»;
- 30 «Каса»;
- 31 «Рахунки в банках»;
- 37 «Розрахунки з різними дебіторами» та інші.

Суми з кредиту рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» записують у Виробничий звіт на основі Журналу-ордера № 6 с.-г.

По кожному об'єкту (аналітичному рахунку) в Звіті відображують списання витрат по кредиту рахунка 15 «Капітальні інвестиції» за фактичною собівартістю і кошторисною вартістю в дебет рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи». Дебетові обороти Виробничого звіту по рахунку 15 «Капітальні інвестиції» звіряють з Головною книгою.



Розділ 9

ОБЛІК ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ

9.1. Економічний зміст і завдання обліку

У процесі виробництва споживається жива та уречевлена праця. Уречевлена праця втілена в засоби виробництва (будівлі, машини, сировину, добрива, паливо, запасні частини тощо), які переносять свою вартість на вироблений продукт. Жива праця створює нову вартість, частина якої споживається самими працівниками і одержується у формі оплати праці. Питання оплати праці регулюється основними нормативними документами: Кодексом законів України про працю, Законом України «Про оплату праці» від 24.03.95 р. № 108/95-ВР зі змінами і доповненнями; Порядком обчислення середньої заробітної плати, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.95 р. № 100, зі змінами і доповненнями; Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженою наказом Міністерства статистики України від 11.12.95 р. № 323; Декретом Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» від 26.12.92 р. № 13-92 зі змінами і доповненнями; Законом України «Про відпустки» від 15.11.96 р.; Порядком обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 26 вересня 2001 р. № 1266. Нарахування, виплата та облік оплати праці мають проводити згідно з чинним законодавством нормативними та інструктивними матеріалами, які регулюють трудові відносини.

Законом України «Про оплату праці» визначено, що заробітна плата — це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Завданнями обліку праці та її оплати є:

- точне і своєчасне документальне оформлення даних про обсяг виконаних робіт, одержаної продукції і нарахованої оплати праці відповідно до кількості та якості затраченої праці;
- правильне нарахування оплати праці кожному працівникові згідно з чинними положеннями;
- дотримання порядку розподілу оплати праці по об'єктах бухгалтерського обліку;
- повний і своєчасний розрахунок з працівниками з оплати праці;
- своєчасне складання та подання бухгалтерської і статистичної звітності з оплати праці.

Забезпечуючи виконання зазначених завдань, бухгалтерський облік оплати праці має великий вплив на трудову дисципліну. Правильний облік мобілізує працівників на виконання робіт і пошук резервів підвищення ефективності виробництва.

Облік праці та її оплати повинен бути організований таким чином, щоб сприяти підвищенню продуктивності праці, зміцненню трудової дисципліни, підвищенню якості виробництва продукції, виконання робіт і послуг.

9.2. Трудові відносини на підприємстві

9.2.1. Трудовий договір (контракт)

При прийманні працівника на роботу власник або його представник вступають з ним у трудові відносини. Основним документом, який закріплює ці відносини, є трудовий договір або контракт.

Трудовий договір — це угода між працівником і власником (або уповноваженим органом, особою). За трудовим договором працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цим договором, дотримуватися внутрішнього трудового розпорядку підприємства, а власник підприємства або уповноважений ним орган чи фізична особа зобов'язуються виплачувати працівникові заробітну плату та забезпечити умови, необхідні для виконання роботи.

На який строк укладається трудовий договір?

Трудовий договір може бути:

- 1) безстроковий, що укладається на невизначений строк;
- 2) строковим, що укладається:

- на визначений строк, встановлений за погодженням сторін;
- на час виконання певної роботи.

Який порядок укладання трудового договору?

Трудовий договір, як правило, укладається в письмовій формі. Це є обов'язковим в таких випадках: при організованому наборі працівників; при укладенні трудового договору про роботу в районах з особливими природними, географічними та геологічними умовами, з умовами підвищеного ризику для здоров'я; у випадках, коли працівник наполягає на укладенні трудового договору у письмовій формі; при укладенні трудового договору з неповнолітніми.

При укладенні трудового договору працівник подає паспорт або інший документ, що посвідчує особу; трудову книжку; документ про освіту (спеціальність, кваліфікацію); довідку про стан здоров'я та інші документи.

Укладання трудового договору оформляється наказом або розпорядженням роботодавця про зарахування працівника на роботу. Трудовий договір вважається укладеним у випадку, якщо наказ або розпорядження не були видані, але працівника фактично допущено до роботи. Не може бути відмовлено в укладенні трудового договору особі, запрошеній на роботу в порядку переведення з іншого підприємства за погодженням між керівниками підприємств.

При укладанні трудового договору може бути обумовлене угодою сторін випробування з метою перевірки відповідності працівника роботі, яка йому доручається. Умова про випробування зазначається в наказі (розпорядженні) про прийняття на роботу.

Випробування не встановлюється для осіб, які не досягли 18 років, для молодих робітників після закінчення професійних навчально-виховних закладів; для молодих спеціалістів після закінчення вищих навчальних закладів; для осіб, звільнених у запас з військової або альтернативної (невійськової) служби; для інвалідів, направлених на роботу за рекомендаціями медико-соціальної експертизи; при прийнятті на роботу в іншу місцевість і при переведенні на роботу на інше підприємство.

Який порядок укладання контракту?

Контракт — це різновид трудового договору. Контракт укладається на певний строк і застосовується для працівників, які приймаються на роботу на визначений термін або на час виконання певної роботи.

Контракт укладається у письмовій формі у двох примірниках і підписується роботодавцем та працівником, якого приймають на роботу за контрактом. Документ набирає чинності з моменту його підписання або з дати, визначеної сторонами у контракті. На підставі контракту видається наказ (розпорядження) про прийняття працівника на роботу.

Що вказується у контракті?

У контракті вказуються обсяги пропонуваної роботи та вимоги до якості і строків її виконання, термін дії контракту, права, обов'язки та взаємна відповідність сторін, умови оплати й організації праці, підстави припинення та розірвання контракту, соціально-побутові та інші умови, необхідні для виконання зобов'язань з урахуванням специфіки роботи, професійних особливостей та фінансових можливостей підприємства.

9.2.2. Трудові книжки

Який порядок ведення й обліку трудових книжок?

Основним документом про трудову діяльність працівника є його трудова книжка. *Трудові книжки* заповнюються на всіх працівників, які працювали на підприємстві понад п'ять днів, форма власності підприємства значення не має.

При влаштуванні на роботу працівник подає трудову книжку, оформлену в установленому порядку. Без трудової книжки приймаються на роботу особи, які працевлаштовуються вперше; трудова книжка виписується роботодавцем не пізніше тижня з дня прийняття працівника на роботу.

В трудовій книжці вказуються такі відомості про працівника: прізвище, ім'я, по батькові; дата народження; попередні місця роботи; переведення на іншу постійну роботу, звільнення; нагородження та заохочення; відкриття, на які видані дипломи, винаходи та раціоналізаторські пропозиції та виплачені у зв'язку з цим винагороди.

Особи, які працюють за сумісництвом, мають трудові книжки тільки за місцем основної роботи. Робота за сумісництвом в трудовій книжці зазначається окремо. Якщо у трудовій книжці заповнені усі сторінки, то вона доповнюється вкладишем. Вкладиш вшивається у трудову книжку, заповнюється власником підприємства або уповноваженим ним органом за місцем основної роботи працівника.

Для обліку бланків трудових книжок і заповнених трудових книжок існують *Книга обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них* та *Книга обліку руху трудових книжок і вкладишів до них*, затверджені наказом Мінстату України № 277 від 27 жовтня 1995 р.

До Книги обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них записують усі операції, пов'язані з одержанням і використанням бланків трудових книжок і вкладишів до них із зазначенням серії та номера кожного бланка. Книга ведеться бухгалтерією підприємства.

Книга обліку руху трудових книжок і вкладишів до них ведеться відділом кадрів або іншим підрозділом, який оформлює прийняття та звільнення працівників. У цій книзі реєструються усі трудові книжки, прийняті від працівників, а також видані вперше трудові книжки і вкладиші до них із записом серії та номера.

При одержанні трудової книжки у зв'язку із звільненням працівник розписується в особовій картці і в Книзі обліку руху трудових книжок.

Обидві Книги повинні бути пронумеровані, прошнуровані та затверджені підписом керівника підприємства і печаткою.

Бланки трудових книжок і вкладишів до них зберігаються в бухгалтерії підприємства як документ суворої звітності і видаються за заявою у підзвіт особі, відповідальній за ведення трудових книжок.

Щомісяця особа, відповідальна за ведення трудових книжок, подає в бухгалтерію підприємства звіт про наявність бланків трудових книжок і вкладишів до них. На зіпсовані під час заповнення бланки трудових книжок і вкладиші складається акт.

9.2.3. *Форми первинного обліку*

За якими нормативними документами затверджені форми первинного обліку на підприємстві?

Форми первинного обліку на підприємстві затверджені наказом Мінстату України № 253 від 9 жовтня 1995 р. «Про затвердження типових форм первинного обліку» і № 277 від 27 жовтня 1995 р. «Про затвердження типо-

вих форм первинного обліку особового складу».

Які затверджені форми первинного обліку?

З обліку особового складу затверджені такі форми:

П-1 «Наказ (розпорядження) про прийом на роботу»;

П-2 «Особова картка»;

П-3 «Алфавітна картка»;

П-4 «Особова картка спеціаліста з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські і технологічні роботи»;

П-5 «Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу»;

П-6 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки»;

П-7 «Список №__ про надання відпустки»;

П-8 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)».

Для обліку працівників, прийнятих на роботу, застосовується «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу» (ф. П-1). Цей документ заповнюється у відділі кадрів на всіх працівників і підписується керівником підприємства.

Підписаний керівником підприємства наказ оголошується працівнику під розписку. На підставі підписаного наказу про прийняття на роботу відділ кадрів заповнює форму П-2 «Особова картка» і робить відповідні записи у трудовій книжці, бухгалтерія відкриває особовий рахунок.

Для оформлення щорічної та інших видів відпустки, що надаються працівникам, складається «Наказ (розпорядження) про надання відпустки» (ф. П-6) у двох примірниках: один залишається у відділі кадрів, другий передається до бухгалтерії. На підставі цього наказу відділ кадрів робить відмітки в особовій картці працівника (ф. П-2), а бухгалтерія робить розрахунок заробітної плати, що належить за період відпустки.

При наданні відпустки без оплати праці поруч із кількістю днів відпусток зазначається «без оплати».

При звільненні працівників складається «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)» (ф. П-8), який заповнюється працівником відділу кадрів у двох примірниках: один залишається у відділі кадрів, а другий передається до бухгалтерії. Наказ підписується керівником підприємства та керівником структурного підрозділу. На підставі наказу (розпорядження) про припинення трудового договору бухгалтерія робить розрахунок з працівником.

9.2.4. Колективний договір

Який порядок і мета укладення колективного договору?

Колективний договір укладається на всіх підприємствах (незалежно від форм власності і господарювання), які використовують найману працю.

Колективним договором регулюються виробничі, трудові й економічні відносини трудового колективу з адміністрацією підприємства. Умови колективних договорів та угод є обов'язковими для підприємств, на які ці договори поширюються, та для сторін, які їх уклали. Колективний договір або угода набирають чинності з дня їх підписання представниками сторін або з дня, зазначеного у колективному договорі або угоді.

Після закінчення строку дії колективний договір продовжує діяти до того часу, поки сторони не укладуть новий або не переглянуть діючий.

У разі зміни власника підприємства чинність колективного договору зберігається протягом строку його дії, але не більше одного року. У цей період сторони повинні розпочати переговори про укладання нового або про зміни чи доповнення до чинного колективного договору. При ліквідації підприємства колективний договір діє протягом строку проведення ліквідації. На новоствореному підприємстві колективний договір укладається за ініціативою однієї із сторін у тримісячний строк після реєстрації підприємства, якщо законодавством передбачено реєстрацію, або після рішення про заснування підприємства, якщо не передбачено його реєстрацію.

Хто підписує колективний договір?

Проект колективного договору обговорюється у трудовому колективі і виноситься на розгляд загальних зборів (конференції) трудового колективу.

Якщо збори (конференція) трудового колективу відхилять проект колективного договору або окремі його положення, то сторони відновлюють переговори для пошуку необхідного рішення. Термін цих переговорів на повинен перевищувати 10 днів. Після цього проект в цілому виноситься на розгляд зборів (конференції) трудового колективу.

Після схвалення проекту колективного договору загальними зборами (конференцією) трудового колективу він підписується уповноваженими представниками сторін не пізніше як через п'ять днів з моменту його схвалення.

Зміни та доповнення до колективного договору можуть вноситися протягом строку його дії за взаємною угодою сторін в порядку, визначеному колективним договором.

Колективні договори реєструються місцевими органами державної влади протягом двох тижнів.

9.2.5. Матеріальна відповідальність працівників

В яких випадках працівники несуть матеріальну відповідальність?

Матеріальну відповідальність працівники несуть за шкоду, заподіяну підприємству через порушення покладених на них трудових обов'язків. Відповідальність встановлюється тільки за пряму дійсну шкоду в межах і порядку, передбачених законодавством. Ця відповідальність, як правило, обмежується певною частиною заробітку працівника і не повинна перевищувати повного розміру заподіяної шкоди.

Як визначається розмір заподіяної шкоди?

Розмір заподіяної шкоди визначається за фактичними витратами, на підставі бухгалтерського обліку, виходячи з балансової вартості матеріальних цінностей за вирахуванням зносу (згідно з установленими нормами).

В яких випадках працівники несуть обмежену матеріальну відповідальність?

Обмежену матеріальну відповідальність працівники несуть за псування або знищення (через недбалість) матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції), втім числі в процесі їх виготовлення, а також інструментів, вимірювальних приладів, спеціального одягу та інших предметів, виданих підприємством, у розмірі заподіяної з вини працівників шкоди, але не більше середнього місячного заробітку.

Обмежену відповідальність несуть керівники підприємств, підрозділів та їх заступники — у розмірі заподіяної з їх вини шкоди, але не більше їх середнього місячного заробітку, якщо шкоду заподіяно зайвими грошовими виплатами, неправильною організацією обліку та зберігання матеріальних або грошових цінностей, невжиттям необхідних заходів щодо запобігання простою механізмів, випуску недоброякісної продукції, розкраданню, знищенню та псуванню матеріальних або грошових цінностей.

В яких випадках працівники несуть матеріальну відповідальність у повному розмірі шкоди?

Працівники несуть матеріальну відповідальність у повному розмірі шкоди, заподіяної підприємству з їх вини, при існуванні письмового договору між працівником і підприємством на повну матеріальну відповідальність:

дальність:

- за забезпечення цілості майна та інших цінностей;
- за майно та інші цінності, які були одержані працівником підзвіт за разовою довіреністю або за іншими разовими документами;
- за шкоду, завдану діями працівника, які переслідуються у кримінальному порядку;
- за шкоду, завдану працівником, який був у нетверезому стані;
- за шкоду, завдану нестачею, навмисним знищенням або навмисним псуванням матеріалів, напівфабрикатів, виробів, продукції, інструментів, вимірювальних приладів, спеціального одягу та інших предметів, виданих підприємством для користування;
- за шкоду, заподіяну підприємству при виконанні трудових обов'язків;
- за шкоду, заподіяну підприємству невиконанням трудових обов'язків.

Який порядок укладання договору про повну матеріальну відповідальність?

Повна матеріальна відповідальність працівника закріплюється письмовим договором.

Договір про повну індивідуальну відповідальність укладається підприємством з працівником, вік якого перевищує 18 років і який займає посаду або виконує роботи, безпосередньо пов'язані зі зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм цінностей.

При спільному виконанні працівниками окремих видів робіт, коли неможливо розмежувати матеріальну відповідальність кожного працівника, може укладатися письмовий договір про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність. Цей договір укладається між підприємством і всіма членами колективу (бригади).

9.2.6. Розірвання трудового договору

В яких випадках трудовий договір може бути розірваний власником або уповноваженим ним органом?

Трудовий договір (контракт) може бути розірваним в таких випадках: при змінах в організації виробництва та праці, у тім числі при ліквідації, реорганізації або перепрофілюванні підприємства, скороченні чисельності або штату працівників. Про наступне звільнення працівники повинні бути персонально попереджені не пізніше ніж за два місяці. Одночасно з таким попередженням власник або уповноважений ним орган пропонують працівникові іншу роботу на тому самому підприємстві.

У разі відсутності роботи за відповідною професією або спеціальністю, а також при небажанні працівника переходити на іншу роботу на тому самому підприємстві, працівник може звернутися за допомогою в орган з працевлаштування або працевлаштуватися самостійно. При цьому власник або уповноважений ним орган доводять до відома орган з працевлаштування про наступне звільнення працівника із зазначенням його професії, кваліфікації та розміру заробітної плати.

При розірванні трудового договору через зміни в організації виробництва та праці за працівником зберігається середня заробітна плата на період працевлаштування, але не більше як на три місяці з дня звільнення з урахуванням виплати вихідної допомоги.

Трудовий договір може бути розірваний власником або уповноваженим ним органом і у випадку невідповідності працівника посаді, яку він займає, через низьку кваліфікацію або стан здоров'я, який заважає якісно виконувати роботу. Це повинно бути підтверджено документально.

Якими можуть бути причини розірвання трудового договору?

До розірвання трудового договору можуть призвести:

- систематичне, без поважних причин невиконання працівником обов'язків, покладених на нього трудовим договором;
- прогул (у тім числі відсутність на робочому місці понад три години протягом робочого дня без поважних причин);
- відсутність на роботі понад чотири місяці через тимчасову непрацездатність (не враховуючи відпустки по вагітності та пологах), якщо законодавством не передбачений триваліший строк збереження місця роботи при певному захворюванні;

- поновлення на роботі працівника, який раніше виконував роботу;
- поява на роботі в нетверезому стані, у стані наркотичного або токсичного сп'яніння;
- розкрадання майна власника, підтверджене вироком суду або постановою органу, до компетенції якого входить накладання адміністративного стягнення.

Контракт, на відміну від трудового договору, може бути розірваний лише у разі невиконання або неналежного виконання сторонами зобов'язань, передбачених контрактом. Контракт може бути достроково розірваний з попередженням відповідної сторони за два тижні.

За два місяці до закінчення строку дії контракту його може бути продовжено за угодою сторін або укладено на новий строк.

9.3. *Форми і види оплати праці*

Що є основою організації оплати праці?

Основою організації оплати праці є тарифна система оплати праці, яка включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики.

Тарифна система оплати праці використовується для розподілу робіт залежно від їх складності, а працівників — залежно від їх кваліфікації та за розрядами тарифної сітки. Вона є основою формування та диференціації розмірів заробітної плати.

Що таке тарифна сітка?

Тарифна сітка — складова частина тарифної системи, яка визначає співвідношення у рівнях оплати праці різних груп працівників сфери матеріального виробництва залежно від їх кваліфікації. Вона складається з певної кількості розрядів (не більше шести) і відповідних міжрозрядних коефіцієнтів. Тарифний розряд, присвоєний працівнику, є показником кваліфікаційного рівня, необхідного для виконання певної роботи. Кожний розряд має свій коефіцієнт, який показує, наскільки рівень оплати робіт цього розряду вище першого.

Що таке тарифний розряд і тарифікація праці?

Тарифний розряд — це елемент тарифної системи, який характеризує рівень кваліфікації виконавців певної роботи.

При тарифікації праці розрізняють тарифікацію робіт і тарифікацію працівників.

Тарифікація робіт являє собою сукупність методів обліку і порівняння затрат праці різних видів робіт залежно від характеру, якості та умов виконання.

Тарифікація працівників — це присвоєння певного тарифного (кваліфікаційного) розряду працівнику відповідно до кваліфікації, яку він має. Кваліфікацію визначають з урахуванням спеціальних знань і практичних навичок працівника, а також вимог до виконання робіт відповідної складності.

В сільськогосподарському виробництві тарифні розряди в основному присвоюють працівникам на ремонтних і будівельних роботах.

Які існують форми оплати праці?

Залежно від способу виміру оплати праці (кількості праці або часу) розрізняють дві форми оплати праці: відрядну і погодинну.

Розмір погодинної оплати праці залежить від кількості відпрацьованого часу, а відрядної — від кількості і якості виробленої працівниками продукції.

Погодинну оплату праці застосовують переважно на роботах, які важко або неможливо облічити в інших, крім часу, вимірниках. Погодинну оплату праці поділяють на просту і погодинно-преміальну.

Проста погодинна оплата праці нараховується за погодинними тарифними ставками, місячними окладами за фактично відпрацьований час.

При погодинно-преміальній оплаті праці працівники крім основного заробітку за відпрацьований час отримують ще й премії, що посилює їх матеріальну зацікавленість в результатах своєї роботи.

Розрахунок заробітної плати при погодинній оплаті праці розглянемо на таких прикладах:

Приклад 1. При простій погодинній оплаті праці. Посадовий оклад головного економіста 250 грн. У січні місяці 24 робочих дні. Він відпрацював 20 робочих днів.

1. Визначаємо середньоденний заробіток:
 $250 \text{ грн} : 24 \text{ дні} = 10,42 \text{ грн.}$
2. Заробіток за фактично відпрацьовані робочі дні:
 $10,42 \text{ грн} \times 20 \text{ днів} = 208,40 \text{ грн.}$

Приклад 2. При погодинно-преміальній оплаті праці. Слюсар 3-го розряду з погодинною оплатою праці на ремонтних роботах в січні місяці від-

працював 151 годину. Встановлена погодинно-тарифна ставка 0,48 грн. Премія за якість виконаної роботи встановлена 15 % від фактичного заробітку.

1. Заробіток за фактично відпрацьований час:

$151 \text{ година} \times 0,48 = 72,48 \text{ грн.}$

2. Нарахована сума премії за якість роботи:

$72,48 \text{ грн} \times 15 \% : 100 = 10,87 \text{ грн.}$

3. Нарахована сума заробітної плати:

$72,48 + 10,87 = 83,35 \text{ грн.}$

Відрядна форма оплати має такі системи: пряма відрядна, відрядно-преміальна і акордно-преміальна.

При **прямій відрядній оплаті** розцінки за одиницю продукції (роботи) є незмінними, а розмір заробітної плати залежить від виробітку (чим вище виробіток, тим вище й оплата). Ця система оплати праці застосовується в основному в промислових цехах підприємств, а також в будівництві.

При **відрядно-преміальній оплаті** праці, поряд з оплатою за відрядними розцінками за обсяг виконаних робіт, працівникам нараховують премії за перевиконання норм виробітку, за перевиконання місячних, кварталних, річних виробничих завдань. Ця система оплати праці використовується в ремонтних майстернях, автопарку, в рослинництві, тих галузях тваринництва, де продукція надходить протягом року.

Найбільш прогресивною системою оплати праці є **акордно-преміальна**. Суть акордно-преміальної оплати праці полягає в тому, що оплата нараховується за одержання кінцевого виду продукції з урахуванням її кількості і якості.

До розрахунків за продукцію протягом року працівникам видають аванс, який визначається за відрядними розцінками за обсяг виконаних робіт в рослинництві або кількості тварин, яких доглядають. В умовах колективного підряду за безрядної форми організації обліку праці аванс кожному працівникові видають залежно від кількості відпрацьованого ним часу і його кваліфікації. Після закінчення збирання врожаю працівникам видають різницю між оплатою праці, нарахованою за продукцію, і сумою виданого протягом року авансу. Доплату за продукцію розподіляють між працівниками виробничих підрозділів пропорційно оплаті праці, нарахованої протягом року за обсяг виконаних робіт.

Залежно від організації праці на підприємстві відрядна форма оплати може бути індивідуальною або бригадною.

При прямій індивідуальній відрядній оплаті праці заробіток нараховується шляхом помноження розцінки на кількість одержаної продукції.

Приклад 3. Доярка Петренко М.Ф. у травні місяці надоїла 4657 кг молока і одержала 4 голови приплоду. Розцінка за 1 ц молока — 2,25 грн; за 1 голову приплоду — 2 грн.

Нарахований заробіток доярці за:

а) молоко:

$$46,57 \text{ ц} \times 2,25 \text{ грн} = 104,78 \text{ грн};$$

б) приплід:

$$4 \text{ гол.} \times 2 \text{ грн} = 8 \text{ грн};$$

в) разом:

$$104,78 \text{ грн} + 8 \text{ грн} = 112,78 \text{ грн}$$

Бригадна відрядна форма оплати праці застосовується тоді, коли за характером роботи неможливо організувати облік індивідуальної роботи.

При бригадній відрядній оплаті праці загальна сума, яка нарахована за фактично виконану роботу, розподіляється між членами бригади пропорційно розрядам і кількості відпрацьованого часу відповідно таблицю робочого часу.

Приклад 4. Бригаді із 3 чоловік нарахована за фактично виконану роботу по відрядних розцінках 150 грн.

Сума, яку необхідно нарахувати кожному працівникові окремо може бути розрахована:

1) за коефіцієнто-днями (годинами);

2) за коефіцієнтом роботи.

9.1. Розрахунок заробітної плати за коефіцієнто-днями

Прізвище, ім'я, по батькові	Табельний номер	Розряд	Тарифний коефіцієнт	Кількість відпрацьованих днів	Денна тарифна ставка, грн	Кількість коефіцієнто-днів	Сума на один коефіцієнто-день, грн	Сума нарахованої оплати праці, грн
Тарасенко І.П.	1610	5	2	3	4,76	6	10	60
Петренко О.Ф.	1540	4	1,8	3	4,13	5,4	10	54
Семоненко М.І.	1593	4	1,8	2	4,13	3,6	10	36
Разом	×	×	×	×	×	15	×	150

1. Визначаємо кількість коефіцієнто-днів по:

$$\text{Тарасенко І.П. } 3 \text{ дні} \times 2 = 6$$

$$\text{Петренко О.Ф. } 3 \text{ дні} \times 1,8 = 5,4$$

$$\text{Семоненко М.І. } 2 \text{ дні} \times 1,8 = 3,6$$

2. Вартість одного коефіцієнто-дня:

$$150 \text{ гр.} : 15 = 10 \text{ грн.}$$

3. Сума нарахованої оплати праці кожному працівникові:

$$\text{Тарасенко І.П. } 10 \text{ грн.} \times 6 = 60 \text{ грн.}$$

$$\text{Петренко О.Ф. } 10 \text{ грн.} \times 5,4 = 54 \text{ грн.}$$

$$\text{Семоненко М.І. } 10 \text{ грн.} \times 3,6 = 36 \text{ грн.}$$

Приклад 5. Розрахунок заробітної плати членам бригади за коефіцієнтом роботи.

Бригаді із 3 працівників нараховано за фактично виконану роботу за відрядними розцінками 500 грн.

9.2 Розрахунок заробітної плати

Прізвище, ім'я, по батькові	Табельний номер	Кількість відпрацьованих днів	Денна тарифна ставка, грн.	Заробіток за тарифом, грн	Коефіцієнт роботи	Сума оплати праці, грн
Таран М.П.	1240	7	4,76	33,32		202,21
Олійник Д.В.	1241	7	4,13	28,91		175,45
Павленко І.С.	1243	6	3,36	20,16		122,34
Разом	×	×	×	82,39	6,069	500,00

1. Визначаємо заробітну плату за тарифом кожного працівника і бригади в цілому:

Таран М.П. $4,76 \text{ грн.} \times 7 = 33,32 \text{ грн}$
Олійник О.В. $4,13 \text{ грн.} \times 7 = 28,91 \text{ грн}$
Павленко І.С. $3,36 \text{ грн.} \times 6 = 20,16 \text{ грн}$
Разом $82,39 \text{ грн}$

2. Визначаємо коефіцієнт роботи:

$500 \text{ грн} : 82,39 = 6,069$

3. Визначаємо суму заробітної плати кожного члена бригади:

Таран М.П. $33,32 \text{ грн} \times 6,069 = 202,21 \text{ грн}$
Олійник О.В. $28,91 \text{ грн} \times 6,069 = 175,45 \text{ грн}$
Павленко І.С. $20,16 \text{ грн} \times 6,069 = 122,34 \text{ грн}$
Разом $500,00 \text{ грн}$

Які є види оплати праці?

За видами заробітна плата у сільськогосподарських підприємствах, як і в інших підприємствах, поділяється на:

- основну заробітну плату;
- додаткову заробітну плату;
- інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Основна заробітна плата. Це — винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата. Це — винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати. До них належать виплати у формі винагород за підсумки роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлення зазначеними актами норм.

9.4. Склад фонду оплати праці

Який склад фонду оплати праці?

Розмір оплати праці залежить від складності і умов виконуваних робіт, професійно-ділових якостей робітника, результатів його праці і господарської діяльності підприємства і максимальним розміром не обмежується.

Витрати на оплату праці складаються із:

- фонду основної заробітної плати;
- фонду додаткової заробітної плати;
- інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

До фонду основної заробітної плати включаються: заробітна плата, нарахована за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадовим обов'язкам) за відрядними розцінками, тарифними ставками (окладами) робітників та посадовим окладам незалежно від форм і систем оплати праці прийнятих на підприємстві; суми відсотків або комісійних нарахувань залежно від обсягу доходів (прибутку), отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг) у випадках, коли вони є основною заробітною платою.

До фонду додаткової заробітної плати входять: надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів: кваліфікованим робітникам, зайнятим на особливо відповідальних роботах, за високу кваліфікаційну майстерність; за класність водіям автомобілів, трактористам-машиністам та іншим робітникам, яким введено такі надбавки та доплати за звання майстра і класу кваліфікації; бригадирам з числа робітників, не звільнених від основної роботи, за керівництво бригади; персональні надбавки; за суміщення професій (посад); розширення зон обслуговування або збільшення обсягу виконаних робіт; за роботу у важких шкідливих умовах; роботу у багатозмінному та безперервному режимі виробництва (включаючи доплати за роботу у вихідні дні, які є робочими днями за графіком); премії робітникам, керівникам, спеціалістам та іншим службовцям за виробничі результати, включаючи премії за економію конкретних матеріальних ресур-

сів, в тому числі за: виконання і перевиконання виробничих завдань; виконання акордних завдань у встановлений строк; підвищення продуктивності праці, виробітку; поліпшення кінцевих результатів господарської діяльності; економію сировини, матеріалів, інструментів та інших матеріальних цінностей; винагороди (відсоткові надбавки) за вислугу років, стаж роботи (надбавки за стаж роботи за спеціальністю на даному підприємстві). Оплата працівникам, які не перебувають у штаті підприємства, за виконання разових робіт (ремонт інвентарю, побілка, фарбування тощо). Зазначені суми у статистичній звітності з праці відображуються в фонді оплати праці працівників позаспискового складу і не враховуються при обчисленні середньої заробітної плати штатних працівників спискового складу підприємства. Оплата за працю у вихідні та святкові (неробочі) дні, надурочний час за розцінками, встановленими законодавчими актами. Заробітна плата до кінцевого розрахунку після закінчення року або іншого періоду обумовлена системами оплати праці на сільськогосподарських підприємствах. Оплата праці кваліфікованих робітників, керівників, спеціалістів підприємств, залучених без звільнення від основної роботи для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників, для керівництва виробничою практикою студентів та інші. Оплата праці студентів вищих навчальних закладів, учнів середніх спеціальних і професійно-технічних навчальних закладів, що проходять виробничу практику на підприємстві, а також оплата праці учнів загальноосвітніх шкіл у період професійної орієнтації, які залучені на тимчасову роботу. Суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників у межах, передбачених законодавством оплата за час вимушеного прогулу, передбачених законодавством; вартість безкоштовно наданих працівникам комунальних послуг, продуктів харчування, витрат на оплату житла, або сум грошових компенсацій за ненадання безкоштовного житла, комунальних послуг та інше; вартість безкоштовно наданих предметів (включаючи формений одяг, обмундирування), що залишається в особистому постійному користуванні. Оплата щорічних і додаткових відпусток відповідно до законодавства, грошових компенсацій за невикористану відпустку; оплата спеціальної перерви в роботі у випадках, передбачених законодавством, оплата пільгового часу підліткам; оплата робочого часу працівників, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо ці обов'язки виконуються в робочий час відповідно до законодавства. Суми заробітної плати за основним місцем роботи робітникам, керівникам і спеціалістам

підприємств за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації і перепідготовки кадрів. Оплата навчальних відпусток, наданих працівникам, які навчаються у вечірніх та заочних вищих і середніх спеціальних навчальних закладах, аспірантурах, а також які навчаються без відриву від виробництва у вечірніх, заочних загальноосвітніх школах; оплата працівникам-донорам днів обстеження, здавання крові та відпочинку, що надаються після кожного дня здавання крові.

До інших заохочувальних та компенсаційних виплат відносять: оплату простоїв не з вини працівника; суми, що виплачуються працівникам, які перебувають у відпустці з ініціативи адміністрації з частковим збереженням заробітної плати; винагороди за підсумками роботи за рік; винагороди за відкриття і раціоналізаторські пропозиції; одноразові заохочення (наприклад за виконання особливо важливих виробничих завдань, заохочень до ювілейних та пам'ятних дат як у грошовій, так і натуральній формі; матеріальні допомоги (оздоровчі, економічні та інші виплати); суми наданих підприємством трудових і соціальних пільг працівникам: оплата додатково наданих відпусток, в тому числі жінкам, які виховують дітей, одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію; доплати і надбавки до державних пенсій працюючим пенсіонерам; оплата за навчання у навчальних закладах дітей працівників підприємства; вартість путівок на лікування і відпочинок, або суми компенсації, видані замість путівок; екскурсії і мандрівки; здешевлення вартості харчування працівників як готівкою, так і безготівковими розрахунками в їдальнях, буфетах та інших.

Які виплати не входять до складу фонду оплати праці?

До складу фонду оплати праці не входять такі виплати: суми вихідної допомоги, передбачені законодавством і витрати на відрядження в межах норм. Допомога з тимчасової непрацездатності, допомога по вагітності та пологах, одноразова допомога при народженні дитини, по догляду за дитиною до встановленого законодавством строку, грошові виплати матерям (батькам), зайнятим доглядом трьох і більше дітей віком до 16 років. Суми виплат щорічної, щомісячної компенсації сім'ям на дітей, які потерпіли внаслідок Чорнобильської катастрофи або стали інвалідами; щорічна допомога на оздоровлення дітей; суми, спрямовані на оплату утримання дітей у дитячих закладах, відшкодування заробітку та інших витрат завданого каліцтва та іншого ушкодження здоров'я працівника (крім допомоги з тимчасової непрацездатності, пов'язаної з неща-

сним випадком на виробництві); вартість виданого спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невидачі їх адміністрацією; витрати на оплату навчання у вищих і середніх спеціальних навчальних закладах та установах з підвищення кваліфікації, професійну підготовку та перепідготовку працівників, які перебувають у списковому складі підприємства. Стипендії студентам та учням, направленим підприємством на навчання у вищі та середні спеціальні навчальні заклади, що виплачуються за рахунок коштів підприємства; суми матеріальної допомоги, що надається підприємством на поховання.

9.5. Первинний облік праці та її оплати

У яких первинних документах ведуть облік затрат праці та її оплати?

Основним документом по обліку виходу на роботу і відпрацьованого часу є *Табель обліку робочого часу* (ф. № 64). Він складається в одному примірнику протягом місяця окремо по виробничих підрозділах і категоріях працюючих. Табельний облік у відділках, на фермах, у бригадах, ремонтних майстернях та інших виробничих підрозділах ведуть спеціально призначені працівники або керівники підрозділів. Для кожного працівника в таблиці відводять окремий рядок, у якому записують кількість відпрацьованих годин, умовними літерами зазначають причини невиходу на роботу, наприклад вихідні або святкові дні — «ВС», дні хвороби — «Х», відрядження — «СВ», відпустка — «ЧВ» тощо. У таблиці також зазначають посаду працівника, його оклад, вид оплати, суму заробітної плати, табельний номер, код синтетичного і аналітичного обліку. В кінці місяця табель передають у бухгалтерію для нарахування оплати праці.

Для обліку ручних та кінно-ручних робіт застосовують *Обліковий лист праці та виконаних робіт* у двох варіантах: перший (ф. № 66) — для бригади або ланки, другий — (ф. № 66а) — індивідуальний, на кожного працівника окремо. В облікових листах відображують назву робіт за відповідне число, відпрацьований час, обсяг виконаної роботи та нараховану суму оплати праці. По кожному виду робіт записують одиницю виміру, норму виробітку і розцінку. Кількість відпрацьованих конеднів наводиться в останньому рядку по кожному виду робіт, які здійснювались з допомогою коней.

Обліковий лист тракториста-машиніста (ф. № 67) застосовується для обліку робіт трактористів-машиністів протягом 5, 10, 15 днів, тобто залежно від того, як це передбачено планом документообігу. У ньому відображуються виконані роботи під ту чи іншу культуру, склад агрегату і агротехнічні умови їх виконання. Виконані транспортні роботи тракторами оформляють *Дорожнім листом трактора* (ф. № 68). Дорожній лист виписує механік або бригадир кожного дня перед виїздом із гаражу і видають на руки трактористу. На лицьовому його боці записують завдання трактористу в якому відмічають в чиєму розпорядженні знаходиться тракторист, відкіля і куди доставляти вантаж, клас і кількість вантажу, який необхідно перевезти, та відстань перевезення. При заправленні трактора пальним заправник відмічає в дорожньому листі залишок пального при виїзді, кількість виданого пального і затверджує це своїм підписом. Механік (бригадир) перевіряє справність трактора, дає дозвіл на виїзд і відмічає час початку роботи, затверджує це своїм підписом, а тракторист розписується про прийняття трактора (в справному стані).

На зворотному боці листа відображується виконання завдання, що засвідчується підписом відправника і одержувача вантажу.

Працівникам тваринництва заробітна плата нараховується в первинному документі *Розрахунок нарахування оплати праці працівникам тваринництва* (ф. № 69). На лицьовому боці розрахунку по кожному працівнику ферми вказують його посаду, професію, категорію, табельний номер, відпрацьований час, обсяг одержаної продукції, розцінку і суму нарахованої заробітної плати, на зворотному — кількість відпрацьованих на фермі днів.

Для обліку обсягу виконаних робіт, робочого часу і заробітної плати у будівництві, промислових, допоміжних та інших виробництвах і господарствах застосовують *Наряд на відрядну роботу* (для бригади; ф. № 70) і *Наряд на відрядну роботу* (індивідуальний; ф. № 70а). У них на лицьовому боці вказують завдання, розряд роботи, норму часу і розцінку за одиницю робіт. У ф. № 70а, крім того, після виконання робіт записують кількість виготовлених виробів або обсяг виконаних робіт, відпрацьований час та суму нарахованої заробітної плати.

На зворотному боці ф. № 70 заповнюють таблицю, в якому обліковується час, відпрацьований кожним працівником. Заробіток кожного члена бригади визначається в таблиці пропорційно до виконаних робіт, відпрацьованого часу, розряду робіт і встановлених розцінок.

Первинний облік нарахування заробітної плати водіям та облік перевезення вантажів автомобільним транспортом

регулюється Інструкцією про порядок виготовлення, зберігання, застосування єдиної первинної транспортної документації для перевезення вантажів автомобільним транспортом та обліку транспортної роботи, затвердженої наказом Мінстату України і Мінтрасту України від 07.08.1996 р. № 228/253. Цією Інструкцією затверджені такі форми єдиної первинної транспортної документації: *Подорожній лист вантажного автомобіля у міжнародному сполученні* ф. № 1 (міжнародна); *Подорожній лист вантажного автомобіля* ф. № 2 (що діє у межах України). Подорожні листи типових форм, оформлені належним чином, видаються водію під розпис. На лицьовому його боці записують завдання водію і характеристику автомобіля та реєструють видачу палива, на зворотному — виконання завдання, що засвідчується підписом відправника і одержувача вантажу. Всі подорожні листи після виконання робіт здають у бухгалтерію, де на їх основі нараховують оплату праці за робочий день (день або зміну), визнають обсяг виконаних робіт і наданих послуг.

Нарахування заробітної плати за чергову або навчальну відпустку, а також звільнення з роботи до закінчення місяця оформляється *Розрахунком по заробітній платі* (оплаті праці; ф. № 74), де обчислюється середній заробіток за місяць і день, показуються усі види оплати та утримань, а також визначається сума, що належить до виплати.

Оплата праці за виконання громадських і державних обов'язків, позапланові нарахування, натуральні видачі та інші виплати, а також утримання із заробітної плати, разові аванси, виплати по виконавчих листах відображують у *Відомості інших виплат і утримань* (ф. № 74а).

9.6. Узагальнення та групування даних з обліку праці

В яких реєстрах систематизуються дані з обліку праці та її оплати для організації розрахунків по оплаті праці?

Перевірені і затверджені первинні документи з обліку праці та її оплати повинні бути узагальнені і згруповані по **кожному працівнику** господарства для організації розрахунків з ними.

Групування даних про нараховану заробітну плату по кожному працівнику проводять у таких реєстрах і документах: *Табель обліку робочого часу* (ф. № 64), *Розрахунок нарахованої заробітної плати (оплати праці) працівникам тваринництва* (ф. № 69), *Накопичувальна відомість обліку використання машинно-трак-*

торного парку (ф. № 37а), *Накопичувальна відомість обліку роботи вантажного автотранспорту* (ф. № 38), *Наряд на відрядну роботу* (ф. № 70 і 70а).

Узагальнюючим реєстром, в якому відображуються розрахунки по заробітній платі (оплаті праці) з кожним працівником, є *Розрахунково-платіжна відомість* (ф. № П-49) або *Книга обліку розрахунків по оплаті праці* (ф. № 44).

Облікові і дорожні листи трактористів-машиністів (ф. № 67 і 68) групують у *Накопичувальній відомості обліку використання машинно-тракторного парку* (ф. № 37а). У ній на кожного тракториста-машиніста відкривається сторінка, на якій послідовно записують: прізвище, ім'я та по батькові механізатора, його класність і стаж роботи, марку та господарський номер трактора. В окремих графах на підставі *Облікових листів тракториста-машиніста* (ф. № 67) і *Дорожніх листів трактора* (ф. № 68) за кожну дату відображують кількість відпрацьованих машино-днів, машинозмін, відпрацьовано годин, та нараховану заробітну плату.

Накопичувальна відомість обліку роботи вантажного автотранспорту (ф. № 38) побудована за тим самим принципом, що і Накопичувальна відомість обліку використання машинно-тракторного парку (ф. № 37а). В цій відомості по кожному автомобілю та водію накопичуються дані із подорожніх листів про виконані роботи і нараховану заробітну плату. В окремих графах виконані роботи (у тоннах і тонно-кілометрах) розподіляють за споживачами послуг автопарку.

Облік розрахунків по оплаті праці здійснюється на підставі типових форм, які затверджені наказом Мінстату України № 144 від 22.05.96 р. «Про затвердження типових форм первинного обліку по розрахунках з робітниками і службовцями по заробітній платі».

Такими формами є:

П-49 «Розрахунково-платіжна відомість»;

П-50 «Розрахункова відомість»;

П-51 «Розрахункова відомість»;

П-52 «Розрахунок заробітної плати»;

П-53 «Платіжна відомість»;

П-54 «Особовий рахунок»;

П-54а «Особовий рахунок»;

П-55 «Накопичувальна картка виробітку і заробітної плати»;

П-56 «Накопичувальна картка обліку заробітної плати».

В сільськогосподарських підприємствах доцільно застосовувати *Розрахунково-платіжну відомість* (ф. П-49) або *Книгу обліку*

розрахунків по оплаті праці (ф. 44), яка не передбачена вищевказаним Наказом.

На підставі Накопичувальної відомості ф. № 38 роблять записи про нараховану заробітну плату у Розрахунково-платіжну відомість (ф. № 49) або Книгу обліку розрахунків по оплаті праці (ф. № 44).

У Розрахунково-платіжній відомості (ф. № 49) або у Книзі обліку розрахунків по оплаті праці (ф. № 44) ведуть аналітичний облік розрахунків із працівниками підприємства.

Розрахунково-платіжні відомості складаються по окремих структурних підрозділах. У них записують усіх працівників підрозділу за категоріями із зазначенням прізвища, табельного номера, професії, посади, відпрацьовано днів (годин).

В окремі графи розділу «*Нараховано*» записують суми нарахованої основної і додаткової заробітної плати за її видами. Підставою для запису є Табель обліку робочого часу, Накопичувальні відомості обліку роботи вантажного автотранспорту, Накопичувальні відомості обліку використання машинно-тракторного парку, Розрахунок нарахованої оплати праці працівникам тваринництва, Наряд на відрядну роботу.

Дані про нараховані суми допомоги по тимчасовій непрацездатності, вагітності і пологах, премій та інші нарахування у Розрахунково-платіжну відомість записують із Розрахунків по заробітній платі (ф. № 74), листів непрацездатності тощо. Після підрахування суми, нарахованої за місяць, визначають суму за графою «Всього належить». Для цього до суми, нарахованої за даний місяць, додають (або віднімають) суму заборгованості на початок місяця.

У розділі «Утримано і виплачено» спочатку в окремих графах записують видану із каси заробітну плату за другу половину минулого місяця і аванс в рахунок заробітку за першу половину минулого місяця. Підставою для цих записів є звіти касира і платіжні відомості. Після цього відповідно Декрету Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 року № 13-92 ВВР, 1993 р., № 10, ст. 77 із змінами і доповненнями відображують суми прибуткового податку з урахуванням неоподаткованого мінімуму. Цей податок утримується із суми місячного сукупного оподаткованого доходу за основною шкалою ставок, встановленою Указом Президента України від 13.09.1994 року.

Із заробітної плати працівників підприємства здійснюються утримання внесків до Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування на випадок безробіття, Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності відповідно до чинного

законодавства. Можуть бути здійснені й інші утримання: за виконавчими листами, відшкодування витрат від браку продукції, неповернуті підзвітні суми в установлений термін, а також за заявами працівників. Крім того, може проводитися утримання профспілкових внесків. Після цього визначають залишок на кінець місяця та суму, яка належить до видачі.

Розрахунково-платіжні відомості, підписані керівником і головним бухгалтером підприємства, одночасно є особовим рахунком працюючих та оборотними відомостями до рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці».

Форму розрахунково-платіжної відомості наведено на с. 477.

При веденні Розрахунково-платіжних відомостей не включаються виплати, які не входять у фонд заробітної плати і в заробітну плату працівників при підрахунку її середніх розмірів, а також суми, які не оподатковуються прибутковим податком (одноразова допомога, добові при службових відрядженнях, допомога при народженні дитини, допомога малозабезпеченим сім'ям на дітей, допомога на поховання тощо). *Ці суми виплачуються окремо по платіжних відомостях або видаткових касових ордерах.*

Виплату заробітної плати, пенсій, премій за платіжними відомостями можна здійснювати протягом 3-х днів, після чого касир навпроти прізвища працівника, який не одержав заробітної плати, на місці його підпису ставить відмітку «Депоновано» і складає реєстр депонованих сум.

Для аналітичного обліку не виданої працівникам заробітної плати ведеться *Книга обліку депонованої заробітної плати*, де по кожному працівникові позиційним способом записують заборгованість, табельний номер, прізвище, ім'я та по батькові, дату, суму, а також роблять відмітку про видачу або перерахування в бюджет по закінченні строку позивної давності по цих сумах. Сума невиданої заробітної плати здається в банк у день закриття платіжної відомості.

Замість розрахунково-платіжних відомостей можна вести Книгу обліку розрахунків по оплаті праці (ф. № 44), в якій розрахунки записують як за кожний місяць окремо, так і за кілька місяців у двох варіантах. За першим варіантом після запису на першому аркуші прізвищ працівників залишають чистими стільки аркушів, на скільки місяців розрахована Книга. У цьому разі прізвища щомісяця не переписують і книгу використовують як оборотну відомість. За другим варіантом після запису прізвища кожного працівника залишають стільки рядків, на скільки місяців розрахована книга.

Назва підприємства ТОВ «Нива»
 цех, відділ _____

Типова форма № 49

В касу для оплати в строк
 з 8.08.2003 р. по 10.08.2003 р.
 в сумі п'ятсот вісімдесят дві грн. 82 коп.
 керівник Колодій В.В.
 головний бухгалтер Бондаренко В.І.

Розрахунково-платіжна відомість № 25
 за вересень 2003 р.

Пор. №	Таб. №	Категорія персоналу	Професія, посада	Відпрацьовано днів, годин	Нараховано за видами оплат										
					Доплат та надбавок			Премії	За чергову відпустку		Допомога з тимчасової непрацездатності			Всього, грн	
					за тарифними ставками	за роботу в нічний час	за роботу в надурочний час		за поточний місяць	за наступний місяць	місяць	дні	сума, грн		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	
1	1001		директор	23	276,00							08	2	23,52	299,52
2	1002		гол. бухгалтер	25	250,00										250,00
3	1040		зав. складом	10	52,00					85,05	60,75				197,80
Всього				58	578,00					85,05	60,75			23,52	747,32

Продовження

Утримано та вираховано, грн							Заборогованість за працівником, грн	Сума, грн			Розписка в отриманні	Прізвище, ім'я, по батькові
Виплачено за I півроку місяця	Прибутковий податок	За виконавчими документами	Профспілковий внесок	Відраховано у Пенсійний фонд	Збір на випадок безробіття	Разом		Заробітна плата	Належить до видачі	Разом до видачі		
16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
	45,45		2,76	5,99	1,50	55,70		299,52	243,82	243,82		Колодій В.В.
	35,55		2,50	5,00	1,25	44,30		250,00	205,70	205,70		Бондаренко В.І.
	14,60	43,00	1,97	3,95	0,98	64,50		197,80	133,30	133,30		Гавриленко І.К.
	95,60	43,00	7,23	14,94	3,73	164,50		747,32	582,82	582,82		

Для видачі з каси сум, що належать працюючим, на підставі записів у книзі складають *Платіжну відомість* (ф. № П-53), яку наведено нижче.

Назва підприємства ТОВ «Нива»

Типова форма № П-53

Кореспондуючий рахунок		Код цільового призначення
Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	
661		

Платіжна відомість № 25

за вересень 2003 р.

За цією платіжною відомістю виплачено грн. п'ятсот вісімдесят грн. 82 коп. і депоновано, грн. _____

Виплату здійснив Павленко М.П.
Перевірив бухгалтер Бондаренко В.І.

Пор. №	Табельний номер	Прізвище, ім'я, по батькові	Сума, грн	Підпис в одержанні	Примітки
1	1001	Колодій В.В.	243,82	підпис	
2	1002	Бондаренко В.І.	205,70	підпис	
3	1040	Гавриленко І.К.	133,30	підпис	
		Разом	582,82	підпис	

Виплату здійснив Павленко М.П.
Перевірив бухгалтер Бондаренко В.І.

В яких реєстрах систематизуються дані по обліку праці та її оплати для розподілу на об'єкти калькуляції?

Суми нарахованої заробітної плати для віднесення її на витрати виробництва систематизують і групують у спеціальних накопичувальних документах та реєстрах: Журнали обліку робіт і витрат (ф. № 37), Накопичувальній відомості обліку використання машинно-тракторного парку (ф. № 37а), Накопичувальній відомості обліку роботи вантажного автотранспорту (ф. № 38), Журнал обліку витрат у ремонтній майстерні (ф. № 36).

До Журналу обліку робіт і витрат (ф. № 37) по кожній культурі (групі культур), виду і групах тварин тощо записують назву роботи, дату і номер документа, обсяг виконаних робіт, суму оплати праці трактористів-машиністів та інших працівників із визначенням відпрацьованого часу, кількості витраченого палива, інших окремих витрат.

У Журналі обліку витрат у ремонтній майстерні (ф. № 37) систематизують дані про виконані роботи, а також про затрати праці і види прямих витрат у процесі виконання цих робіт. В цій

відомості відкривають аналітичні рахунки по видах ремонтів та видах виробів, які виготовляються майстернею. Витрати систематизують по кожній складній машині (трактор, комбайн, автомобіль, і т.п.), а по нескладних сільськогосподарських машинах — за їх видами чи групами.

На підставі Журналу обліку робіт, накопичувальних відомостей, розглянутих вище, складається *Виробничий звіт* (ф. № 10.3а с.-г., 10.3б с.-г.).

9.7. Особливості оформлення трудових угод і оплата робіт за трудовими угодами

Трудова угода укладається між підприємством і працівником, найнятим зі сторони для виконання конкретної роботи, якщо її неможливо виконати силами підприємства. Трудова угода повинна мати такі обов'язкові реквізити: назву, місце і дату складання; посаду, прізвище, ім'я, по батькові осіб, що підписали трудову угоду; зміст угоди; строк виконання роботи і суму заробітної плати, що належить працівникові; вимоги до якості роботи; строк і порядок виплати заробітної плати працівникові; адреси сторін, їх підписи, відбиток печатки підприємства.

Зразок трудової угоди наведено нижче.

Трудова угода № 10

м. Зміїв

25 грудня 2002 р.

Ми, що нижче підписалися, ВАТ «Червоний велетень», в особі його директора Герасименка Івана Семеновича, що далі зветься «Замовник», з одного боку, та інженера-програміста Тишковця Віктора Павловича, що далі зветься «Виконавець», з другого, склали цю трудову угоду про таке:

1. Виконавець бере на себе зобов'язання:

- а) розробити пакет прикладних програм з обліку праці та її оплати;
- б) навчити двох облікових працівників роботі на ПЕОМ;
- в) забезпечити впровадження розробленого проекту до 20.02.2003 року.

2. Замовник зобов'язується:

- а) виплатити Виконавцю за виконану ним роботу 550 грн;
 - б) розрахунок готівкою здійснити після закінчення усього комплексу робіт.
2. Спів за цією трудовою угодою розглядається в установленому порядку.

Юридичні адреси сторін:

а) Замовник — ВАТ «Червоний велетень»
Зміївського району Харківської області
Поточний рахунок № 26000200385000
у Зміївському відділенні АКБ «Злагода»
м. Зміїв.

б) Виконавець — Тишковець Віктор
Павлович
61210 м. Харків, вул. Леніна 5, кв. 20,
тел. 93-50-40

Замовник — директор ВАТ «Червоний
велетень» Герасименко
підпис

Виконавець — Тишковець
підпис

Трудова угода складається у двох примірниках: перший залишається у замовника, а другий — у виконавця.

На підставі якого документа здійснюється оплата за роботи, виконані за трудовою угодою?

Оплата за роботи, виконані за трудовою угодою, здійснюється на підставі рахунка — заяви виконавця про оплату виконаних робіт, який подається на ім'я керівника підприємства окремими особами, які виконували ту

чи іншу роботу.

Зразок рахунка-заяви наведено нижче.

*Директору ВАТ «Червоний велетень»
Герасименко І.С.*

*Тишковиця Віктора Павловича
61210 м. Харків, вул. Леніна 5, кв. 20
Паспорт МК 524721 Дзержинським
відділенням міліції УМВС України
м. Харків 25 червня 1997 р.
Одна дитина 1971 року народження*

Рахунок-заява

Прошу виплатити мені за трудовою угодою № 10 від 25 грудня 2002 р. 550 грн (п'ятсот п'ятдесят грн) за розробку і впровадження пакету прикладних програм по обліку праці та її оплати.

20 лютого 2002 р.

В.П. Тишковиць

Довідка

*Роботу прийнято
20 лютого 2003 р.*

*Головний бухгалтер ВАТ «Червоний велетень»
Маркова Т.С.*

Виплату готівки по рахунках — заявах про оплату виконаних робіт проводять на підставі резолюції керівника підприємства за видатковим касовим ордером.

До рахунка-заяви має бути подана довідка з постійного місця роботи.

9.8. Облік розрахунків допомоги з тимчасової непрацездатності

Який порядок призначення допомоги з тимчасової непрацездатності?

Підставою для призначення допомоги по тимчасовій непрацездатності є виданий в установленому порядку листок непрацездатності.

На підприємстві у листку непрацездатності роблять такі записи:

► особа, яка уповноважена вести облік робочого часу, проставляє дні непрацездатності, а також неробочі дні за період хвороби;

► у відділі кадрів на підставі трудової книжки зазначається страховий стаж. А для осіб, які постраждали внаслідок аварії на Чорнобильській АЕС підтверджується право на пільгу.

► комісія або уповноважена особа із соціального страхування зазначає розмір належної допомоги (60 %, 80 %, 100 %), а також кількість днів, за які її призначають. Відсоток оплати листка непрацездатності визначають згідно зі статтею 37 Закону про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, зумовленими народженням і похованням.

У яких випадках нараховується допомога з тимчасової непрацездатності?

Допомога з тимчасової непрацездатності надається застрахованій особі у формі матеріального забезпечення, яке повністю або частково компенсує втрату заробітної плати (доходу) в та-

ких 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 віком до 3 років або дитиною-інвалідом у віці до 16 років у випадку хвороби матері чи іншої особи, яка доглядає цю дитину;

► у разі карантину, який накладено санітарно-епідеміологічною службою;

► у разі тимчасового переведення застрахованої особи за медичним висновком на більш легку, нижчеоплачувану роботу;

► у разі протезування за медичними показаннями у стаціонарі протезно-ортопедичного підприємства;

► у разі санаторно-курортного лікування.

У яких випадках не надається допомога з тимчасової непрацездатності?

Відповідно до статті 36 Закону про страхування на випадок тимчасової втрати працездатності допомога не надається, якщо громадянин:

► перебуває у відпустці без збере-

ження заробітної плати;

► захворів або одержав травму під час скоєння злочину;

► навмисно заподіяв шкоду своєму здоров'ю з метою ухилення від роботи або інших обов'язків або симуляції хвороби;

- перебував під арештом і за час проведення судово-медичної експертизи;
- примусово лікувався за постановою суду;
- захворів або одержав травму внаслідок алкогольно-наркотичного, токсичного сп'яніння або дій, пов'язаних з ними;
- перебував у творчій відпустці або додатковій відпустці у зв'язку з навчанням.

Застрахованій особі можуть не виплатити допомогу з тимчасової непрацездатності, якщо в період хвороби він порушував режим, встановлений лікарем, або не з'являвся без поважних причин у призначений строк на медичний огляд.

У цьому випадку ця особа втрачає право на допомогу з дня допущення порушення на строк, встановлений комісією або уповноваженою особою із соціального страхування на підприємстві.

Сезонним (тимчасовим) працівникам, які виконують сільсько-господарську роботу і будівельні роботи у сільській місцевості, допомога з тимчасової непрацездатності не нараховується, оскільки згідно з чинним законодавством на їх заробіток не нараховують соціальні внески до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати непрацездатності.

Які встановлені розміри допомоги з тимчасової непрацездатності?

Сума допомоги з тимчасової непрацездатності залежить від середньоденного (середньогодинного) заробітку і страхового стажу.

Страховий стаж — це період (сума періодів), протягом якого особа підлягає страхуванню у зв'язку з тимчасовою втратою непрацездатності та сплачує або за неї сплачують страхові внески до Фонду в порядку, встановленому законодавством.

До страхового стажу зараховується період тимчасової втрати працездатності, перебування у відпустці у зв'язку з вагітністю і пологами, перебування застрахованої особи у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею 3 років, а також одержання виплат за окремими видами соціального страхування, крім пенсій усіх видів.

Крім того, при обчисленні страхового стажу враховують трудовий стаж до 28.02.2001 р. (дата набрання чинності Законом про страхування від непрацездатності).

Допомога з тимчасової непрацездатності застрахованим особам залежно від страхового стажу встановлена в таких розмірах:

- 100 % середньої заробітної плати (доходу): застрахованим особам, страховий стаж яких понад 8 років, а також без ураху-

вання стажу застрахованим особам, віднесеним до 1 – 4 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, одному з батьків або особі, яка замінює їх і доглядає за хворою дитиною віком до 14 років, яка постраждала внаслідок Чорнобильської катастрофи; ветеранам війни та особам, на яких поширюються дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;

► 80 % середньої заробітної плати (доходу): застрахованим особам, страховий стаж яких від 5 до 8 років;

► 60 % середньої заробітної плати (доходу): застрахованим особам, страховий стаж яких менше 5 років.

Кому видається допомога по вагітності і пологах, в якому розмірі і порядок її нарахування?

Допомога по вагітності та пологах надається застрахованій особі у формі матеріального забезпечення, яке компенсує втрату заробітної плати (доходу) на період відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами.

Тривалість відпустки визначено у такому обсязі: до пологів 70 календарних днів, після пологів 56 календарних днів. У разі ускладнення пологів або народження двох чи більше дітей 70 календарних днів після пологів.

Жінкам, віднесеним до 1 – 4 категорії осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, допомога по вагітності та пологах виплачується за 180 календарних днів (90 днів — до пологів та 90 днів — після пологів).

Розмір допомоги по вагітності і пологах надається застрахованій особі у розмірі 100 % середньої заробітної плати (доходу) і не залежить від страхового стажу.

При нарахуванні по вагітності і пологах середньомісячна заробітна плата визначається виходячи з виплат за останні шість календарних місяців.

Працівникам, які відпрацювали на підприємстві менше шести місяців, середня заробітна плата визначається, виходячи з виплат за фактично відпрацьований час.

Час, протягом якого відповідно до чинного законодавства або з інших поважних причин працівник не працював і за ним не зберігався заробіток або зберігався частково, з розрахункового періоду виключається.

Крім того, не враховуються виплати за час, протягом якого зберігався середній заробіток працівника (за час виконання державних і громадських обов'язків, щорічно і додаткової відпустки тощо), а також допомога з тимчасової непрацездатності.

Середньоденний заробіток визначається діленням заробітної плати за фактично відпрацьовані протягом шести місяців робочі дні на кількість робочих днів за цей період.

Нарахування виплат здійснюється множенням визначеного середньоденного заробітку за останні шість місяців на кількість робочих днів.

Які встановлено періоди оплати допомоги з тимчасової непрацездатності?

Допомога з тимчасової непрацездатності виплачується тільки за основним місцем роботи, де знаходиться трудова книжка.

Перші п'ять днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві оплачується за рахунок коштів підприємства. Починаючи з шостого дня непрацездатності і за весь період до відновлення працездатності оплачується за рахунок Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

Приклад 1. Якщо працівник підприємства при п'ятиденному робочому тижні захворів у п'ятницю, то з перших п'яти календарних днів тимчасової непрацездатності буде оплачено за три робочі дні (п'ятниця, понеділок, вівторок). А з середі допомогу працівнику нараховуватимуть за рахунок Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

Який порядок нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності, пов'язаної з нещасним випадком на виробництві або професійним захворюванням?

Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» від 23.09.99 р. № 1105-XIV встановлено нарахування допомоги в розмірі 100 % середнього заробітку.

Перші п'ять днів цієї допомоги сплачує підприємство, а з шостого дня непрацездатності сплачується за рахунок Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві і професійних захворювань.

Підставою для надання цієї допомоги є два документи — листок непрацездатності та акт про нещасний випадок (акт розслідування професійного захворювання) за встановленою формою.

У яких випадках оплачується допомога з тимчасової непрацездатності тільки за рахунок Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності?

Допомога з тимчасової непрацездатності оплачується за рахунок Фонду з першого дня непрацездатності:

1) у разі догляду за хворою дитиною — не більше ніж за 14 календарних днів. Якщо дитину необхідно помістити до стаціонару разом із застрахованою особою, то допомогу виплачують за весь строк перебування застрахованої особи на стаціонарі;

2) у разі догляду за хворим членом сім'ї — не більше ніж за 3 календарних дні, а в окремих випадках не більше ніж за 7 календарних днів (враховується тяжкість хвороби члена сім'ї і побутові обставини);

3) у разі захворювання матері або іншої особи, яка фактично здійснює догляд за дитиною віком до трьох років або дитиною інвалідом віком до 16 років, без обмеження строків виплат;

4) у зв'язку з карантинном, який накладено санітарно-епідеміологічною службою, — за весь час відсутності на роботі з цієї причини;

5) у зв'язку з переведенням застрахованої особи за медичним висновком на більш легку, нижчеоплачувану роботу — не більш ніж за два місяці. Цю допомогу обчислюють за загальними правилами, але надають у розмірі, який разом із заробітком за роботу, що виконується тимчасово, не може перевищувати суми повного заробітку до переведення;

6) у разі здійснення протезування за медичними показаннями у стаціонарі протезно-ортопедичного підприємства — за весь період перебування у протезно-ортопедичному підприємстві з урахуванням часу на проїзд туди і назад;

7) у разі санаторно-курортного лікування допомога з непрацездатності надається застрахованій особі, якщо недостатньо щорічної основної і додаткової відпустки на лікування і проїзд туди і назад до санаторно-курортної установи.

За який розрахунковий період обчислюється середньоденна заробітна плата (дохід)?

Розрахунковим періодом для призначення допомоги з тимчасової непрацездатності, є останні шість календарних місяців (з 1-го по 1-ше число), що передують місяцю, в якому настав страховий випадок. Якщо хворий працівник відпрацював менше 6 календарних місяців, середню заробітну плату обчислюють за фактично відпрацьовані календар-

ні місяці. У разі, коли працівник захворів, попрацювавши менше календарного місяця, розрахунок здійснюють за фактично відпрацьованим часом перед настанням страхового випадку.

Якщо перед настанням страхового випадку застрахована особа не мала заробітку або страховий випадок настав у перший день роботи, середня заробітна плата визначається з встановленої місячної тарифної ставки (посадового окладу) на момент настання страхового випадку.

За неповного робочого дня (робочого тижня) середня заробітна плата обчислюється з частини місячної тарифної ставки (посадового окладу), встановленої працівникові на момент настання страхового випадку.

Які види оплат включаються для обчислення середньої заробітної плати?

Для обчислення середньої заробітної плати є основна і додаткова зарплата, інші заохочувальні й компенсаційні виплати, у тім числі в натуральній формі, які визначаються згідно з нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до Закону України «Про оплату праці», підлягають обкладанню прибутковим податком з громадян, з якої сплачувалися страхові внески. Ця заробітна плата згідно з чинним законодавством має бути в межах максимальної суми — 2200 грн, на яку нараховують страхові внески.

В рахунок середньої заробітної плати включаються всі виплати в тому розмірі, в якому вони нараховані, тобто «брутто» — не виключаючи податки, утримання аліментів та інші утримування згідно з чинним законодавством.

Премії за квартал і більш тривалий строк до розрахунку середнього заробітку для призначення соціальних допомог включають у місяці їх нарахування, причому в тій сумі, з якої сплачені страхові внески.

Одноразову винагороду за підсумками роботи за рік і за вислугу років включають до середнього заробітку, додаючи до заробітку за кожний місяць розрахункового періоду 1/12 винагороди, нарахованої в поточному році за попередній.

При визначенні середньої заробітної плати для обчислення соціальних виплат з Фонду страхування з тимчасової втрати працездатності включають такі види оплат:

- основна заробітна плата;
- надбавки і доплати до тарифних ставок і посадових окладів у розмірах, передбачених законодавством;

► премії робітникам, керівникам, спеціалістам та іншим службовцям за виробничі результати, включаючи премії за економію конкретних видів матеріальних ресурсів;

► винагороди (відсоткові надбавки) за вислугу років, стаж роботи, передбачені законодавством (крім винагороди за вислугу років працівникам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи);

► оплата за роботу у вихідні і святкові (неробочі) дні, у надурочний час за ставками, встановленими законодавчими актами;

► заробітна плата до кінцевого розрахунку по закінченні року (або іншого періоду), обумовлена системами оплати праці на сільгоспідприємствах і в рибних господарствах;

► виплата різниці в окладах працівникам, працевлаштованим з інших підприємств, зі збереженням протягом деякого часу (відповідно до законодавства) розміру посадового окладу за попереднім місцем роботи, а також при тимчасовому заступництві;

► оплата праці кваліфікованих робітників, керівників, спеціалістів підприємств, залучених без звільнення від основної роботи для підготовки, перепідготовки і підвищення кваліфікації працівників, для керівництва виробничою практикою студентів;

► сума виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників у межах, передбачених законодавством;

► надбавки і доплати, не передбачені законодавством, і понад розміри, встановлені у законодавстві;

► винагороди за відкриття, винаходи і раціоналізаторські пропозиції;

► одноразові заохочення, наприклад окремих працівників за виконання особливо важливих виробничих завдань;

► витрати на відрядження понад встановлені законодавством норми;

► середній заробіток за час відрядження.

Не включаються види виплат для розрахунку середнього заробітку для обчислення соціальних виплат з Фонду страхування з тимчасової втрати працездатності:

► суми вихідної допомоги;

► витрати на відрядження в межах норм (добові, оплата проїзду, витрати на проживання);

► допомоги з державного соціального страхування і державного соціального забезпечення;

► суми, спрямовані на оплату утримання дітей у дитячих садках;

► відшкодування заробітку та інших витрат у випадках завданого каліцтва та іншого ушкодження здоров'я працівника

(крім допомоги з тимчасової непрацездатності, пов'язаної з нещасним випадком на виробництві);

► вартість виданого спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мила та інших мийних і дезінфікуючих засобів, молока і лікувально-профілактичного харчування або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу та інших засобів індивідуального захисту;

► витрати на оплату навчання за профілем підприємства в українських вищих і середніх спеціальних навчальних закладах;

► стипендії студентам і учням, направленим підприємством на навчання до вищих і середніх спеціальних навчальних закладів, які виплачують за рахунок підприємства;

► матеріальна допомога, що надається підприємством на поховання;

► дивіденди працівникам, якщо вони були обкладені податком на дивіденди відповідно до Закону про прибуток;

► оплата праці працівникам, які перебувають у штаті підприємств, за виконання робіт (послуг) за договорами цивільно-правового характеру;

► виплати за договорами оренди майна (понад норми компенсації за знос);

► заробітна плата працівників, яку вони одержують за роботу за сумісництвом на іншому підприємстві;

► заробітна плата працівників, які виконують сільськогосподарські та будівельні роботи у сільській місцевості тимчасово або сезонно.

Який порядок нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності?

Для нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності в бухгалтерії роблять такі розрахунки:

1. Визначають суму виплат, на які нараховувалися внески до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

2. Визначають середньоденну заробітну плату за формулою:

$$СД_1 = Зп / К_{р,д}$$

де $СД_1$ — середньоденна заробітна плата працівника за шість місяців, які враховувалися для розрахунку; $Зп$ — сума заробітної плати за попередні шість місяців; $К_{р,д}$ — кількість фактично відпрацьованих робочих днів протягом шести місяців.

3. Обчислюють загальну суму допомоги з тимчасової непрацездатності ($Д_1$), у тім числі за рахунок підприємства ($Д_2$) і за ра-

хунок Фонду (D_3). Зробити це можна за формулою:

$$D_1 = CD_1 \times Ч_{д,н} \times V\%,$$

де CD_1 — середньоденна заробітна плата; $Ч_{д,н}$ — число невідпрацьованих робочих днів згідно з листком непрацездатності; $V\%$ — відсоток розміру виплат, що залежить від страхового стажу та деяких інших умов.

4. Розраховують суму допомоги, що виплачується за рахунок підприємства:

$$D_2 = (D_1 \times Ч_{д,н,в.п}) / Ч_{д,н},$$

де $Ч_{д,н,в.п}$ — число невідпрацьованих робочих днів у поточному місяці, що припадають на перші п'ять календарних днів непрацездатності і оплачує їх підприємство.

5. Розраховують суму допомоги, що виплачується за рахунок Фонду непрацездатності, у тім разі, якщо число днів непрацездатності перевищує 5 днів

$$D_3 = D_1 - D_2.$$

Ця послідовність застосовується тільки для розрахунку суми допомоги з тимчасової непрацездатності у зв'язку із захворюванням або травмою, які не пов'язані з нещасним випадком на виробництві. Решту допомог з тимчасової непрацездатності розраховують в три етапи і визначають загальну суму допомоги, яка виплачується в повному обсязі за рахунок Фонду непрацездатності.

Приклад 2. Водій Петренко В.П. хворів з 1 по 20 серпня 2003 р. і вийшов на роботу 21 серпня 2003 р., надавши листок непрацездатності з відмітками:

- 1) табельника — про те, що за період з 1 по 20 серпня припадає 3 вихідних дні;
- 2) відділу кадрів — про те, що страховий стаж водія становить 6 років 8 місяців;
- 3) комісії з соціального страхування — про те, що водію належить допомога 80 % за 17 робочих днів.

За останні шість місяців перед настанням непрацездатності працівнику нараховано:

за відпрацьовані 137 днів 1650,75 грн. заробітної плати;

за підсумками 2002 року у лютому 2003 р. нараховано премію в розмірі 450 грн.

Дохід працівника у жодному місяці не перевищував 2200 грн максимальної суми, на яку нараховують страхові внески. Премія буде включена до заробітку кожного місяця розрахункового періоду в розмірі $1/12$ винагороди, нарахованої в поточному році за попередній рік

$$450 \text{ грн} : 1/12 \times 6 = 225 \text{ грн.}$$

Сума заробітної плати за шість місяців, виходячи з якої розраховують середньоденний заробіток, становитиме:

$$1650,75 \text{ грн} + 225 \text{ грн} = 1875,75 \text{ грн.}$$

Середньоденна заробітна плата:

$$1875,75 \text{ грн} : 137 \text{ днів} = 13,69 \text{ грн.}$$

Загальна сума допомоги з тимчасової непрацездатності:

$$13,69 \text{ грн} \times 17 \text{ р. д.} \times 80 \% = 186,18 \text{ грн.}$$

Сума допомоги, що виплачується за рахунок підприємства (враховуючи, що на перші п'ять календарних днів тимчасової непрацездатності припадає чотири робочих дні):

$$186,18 \text{ грн} \times 4 \text{ р.д.} : 17 \text{ р. д.} = 43,81 \text{ грн.}$$

Сума допомоги, що виплачується за рахунок Фонду:

$$186,18 \text{ грн} - 43,81 \text{ грн} = 142,37 \text{ грн.}$$

9.9. Облік розрахунків щорічних і додаткових відпусток

Які є види відпусток?

Установлюються такі види відпусток:

1. Щорічні відпустки:

➤ основна відпустка;

➤ додаткова відпустка за роботу із

шкідливими та важкими умовами праці;

➤ додаткова відпустка за особливий характер праці;

➤ інші додаткові відпустки, передбачені законодавством;

2. Додаткові відпустки у зв'язку з навчанням;

3. Творча відпустка;

4. Соціальні відпустки:

➤ відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами;

➤ відпустка для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку;

➤ додаткова відпустка працівникам, які мають дітей;

5. Відпустка без збереження заробітної плати.

Який порядок надання щорічних відпусток?

Щорічні основну та додаткову відпустки надають працівникові з тим, щоб вони були використані, як правило, до закінчення робочого року.

Право працівника на щорічні основну та додаткові відпустки повної тривалості у перший рік роботи настає після закінчення шести місяців безперервної роботи на цьому підприємстві.

Щорічні відпустки на другий та наступні роки роботи можуть бути надані працівникові в будь-який час відповідно робочого року. Черговість надання відпусток визначається графіками, які

затверджуються власником або уповноваженим ним органом за погодженням з профспілковим чи іншим уповноваженим органом, і доводиться до відома усіх працівників. Щорічна основна відпустка надається працівникам тривалістю не менш як 24 календарних дні за відпрацьований робочий рік, який відлічується з дня укладення трудового договору.

Інвалідам I і II груп надається щорічно основна відпустка тривалістю 30 календарних днів, а інвалідам III групи — 26 календарних днів.

Особам віком до вісімнадцяти років надається щорічна основна відпустка тривалістю 31 календарний день.

Щорічна додаткова відпустка за роботу із шкідливими і важкими умовами праці надається тривалістю до 35 календарних днів.

Щорічна відпустка на вимогу працівника може бути перенесена на інший період в таких випадках: при тимчасовій непрацездатності працівника, засвідченої у встановленому порядку; при виконанні працівником державних або громадських обов'язків, якщо згідно з законодавством він підлягає звільненню на цей час від основної роботи із збереженням заробітної плати; при настанні строку відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами.

У разі перенесення щорічної відпустки новий термін її надання встановлюється за згодою між працівником і власником або уповноваженим ним органом.

Щорічну відпустку на прохання працівника може бути поділено на частини будь-якої тривалості за умови, що основна безперервна її частина становитиме не менше 14 календарних днів.

Невикористану частину щорічної відпустки має бути надано працівнику, як правило, до кінця робочого року, але не пізніше 12 місяців після закінчення робочого року, за який надається відпустка.

Крім того працівникам можуть надавати додаткові відпустки у зв'язку з навчанням, соціальні відпустки, відпустки без збереження заробітної плати.

Який порядок оплати відпусток?

Оплата відпусток розраховується, виходячи із середньої заробітної плати, обліченої за 12 місяців, що передують місяцю відпустки. Одержана сума заробітку за 12 місяців ділиться на кількість календарних днів за цей період, за виключенням святкових і неробочих днів,

установлених чинним законодавством України. Одержаний результат множать на кількість календарних днів відпустки. Святкові і неробочі дні, які припадають на період відпустки, при розрахуванні тривалості відпустки не ураховуються і не оплачуються.

При звільненні працівника згідно з його заявою нараховують компенсацію за невикористану відпустку, тривалість якої визначається тривалістю роботи працівника після чергової відпустки.

У разі звільнення працівника до закінчення робочого року, за який він уже одержав відпустку повної тривалості, для покриття його заборгованості власник або уповноважений ним орган проводить відрахування із заробітної плати за дні відпустки, що були надані в рахунок невідпрацьованої частини робочого часу.

Для визначення середнього заробітку включають зарплату, нараховану за виконану роботу (відпрацьований час) за відрядними розцінками, тарифними ставками, посадовими окладами незалежно від форми і системи оплати праці, прийнятої на підприємстві; вартість продукції, виданої в порядку натуральної оплати працівникам сільського господарства; надбавки та доплати до тарифних ставок і посадових окладів у розмірах, передбачених чинним законодавством (за класність водіям автомобілів, трактористам-машиністам, за звання майстра, бригадира, персональні та інші надбавки і доплати, передбачені законом); за суміщення професій (посад), розширення зон обслуговування, премії за виробничі результати, включаючи премії за економію конкретних видів матеріальних ресурсів, винагороди за стаж роботи; оплату браку і простоїв не з вини працівників; заробітну плату до кінцевого розрахунку після закінчення року, зумовлену системами оплати праці в сільському господарстві, допомогу з тимчасової непрацездатності.

Приклад. Робітнику підприємства Попову О.І. надається чергова відпустка на 24 календарних дні з 20 березня по 12 квітня 2003 р. За період з березня 2002 р. по квітень 2003 р. Попову О.І. було нараховано основну заробітну плату на суму 2750 грн, допомога з непрацездатності 33,75 грн.

Середня заробітна плата за день визначається
(2750 грн + 33,75 грн) : (365 днів — 10 святкових і неробочих днів) = 7,84 грн.

Сума відпустки для визначення прибуткового податку визначається по кожному місяці окремо: виплата за 12 днів в березні і 12 днів в квітні:

За березень 7,84 грн × 12 днів = 94,08 грн.

За квітень 7,84 грн × 12 днів = 94,08 грн.

9.10. Особливості нарахування інших додаткових оплат

Який порядок оплати святкових та неробочих днів?

Відповідно до статті 73 КЗпП України встановлені святкові і неробочі дні:

1. Святкові дні: 1 січня — Новий рік; 8 березня — Міжнародний жіночий день; 1 – 2 травня — День міжнародної солідарності трудящих; 9 травня — День перемоги; 28 червня — День Конституції; 24 серпня — День незалежності України.

2. Неробочі релігійні свята: 7 січня — Різдво Христове; один день (неділя) — Великдень; один день (неділя) — Трійця.

В ці дні допускаються роботи на безперервно діючих підприємствах, де припинити роботи неможливо у зв'язку з виробничо-технічними умовами; роботи, які необхідні для обслуговування населення; невідкладні ремонтні та вантажно-розвантажувальні роботи; догляд за тваринами на тваринницьких фермах тощо.

Оплата праці в ці дні відповідно до статті 107 КЗпП нараховується у подвійному розмірі:

- ▶ відрядникам — за подвійними відрядними розцінками;
- ▶ робітникам, праця яких нараховується за погодинними або денними ставками в розмірі подвійної погодинної або денної ставки;
- ▶ працівники, які одержують місячний оклад — в розмірі одинарної погодинної чи денної ставки понад оклад, якщо робота в святкові чи неробочі дні виконувалася в межах місячної норми робочого часу, і в розмірі подвійної часової чи денної ставки понад оклад, якщо робота виконувалася понад місячну норму.

Оплата у вказаному розмірі здійснюється за часи, фактично відпрацьовані в святкові і неробочі дні.

За бажанням працівника грошова компенсація за роботу в святкові і неробочі дні може бути замінена наданням йому іншого дня відпочинку. В цьому випадку оплата за роботу в святковий і неробочий день нараховується в одинарному розмірі.

Порядок нарахування оплати праці у святкові і неробочі дні розглянемо на прикладах.

Приклад 1. У святковий день доярка при відрядній оплаті праці надоїла 135 кг молока при розцінці за 1 ц 2,25 грн.

За виконану роботу у святковий день доярці буде нараховано:

$$2,25 \text{ грн} \times 1,35 \times 2 = 6,07 \text{ грн.}$$

Приклад 2. Працівник з погодинною оплатою праці пропрацював у святковий день 7 годин при погодинній ставці 0,68 грн.

За відпрацьований святковий день йому буде нараховано:

$$0,68 \text{ грн} \times 7 \times 2 = 9,52 \text{ грн.}$$

Приклад 3. Завідувач ферми з місячним окладом 120 грн відпрацював у святковий день 3 години понад місячну норму часу, яка становила 151 робочу годину у травні місяці.

За відпрацьований час у святковий день йому буде нараховано понад окладу:

1. Визначимо середньогодинну ставку:

$$120 \text{ грн} : 151 = 0,79 \text{ грн.}$$

2. Оплата праці за святковий день становитиме

$$0,79 \times 3 \text{ год} \times 2 = 4,74 \text{ грн.}$$

Порядок нарахування надбавки за стаж роботи у цьому господарстві

Надбавка до заробітної плати за безперервний стаж роботи у цьому господарстві нараховується трактористам-машиністам і робітникам тваринництва в таких розмірах від суми річного заробітку:

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 %.

Безперервний стаж роботи за спеціальністю у цьому господарстві встановлюється комісією у складі: керівника підприємства, робітника відділу кадрів, головного бухгалтера, представника профспілкового органу. Основним документом для визначення стажу є трудова книжка, яка засвідчує роботу за спеціальністю.

Надбавку за стаж роботи за спеціальністю у цьому господарстві трактористам-машиністам, робітникам тваринницьких ферм нараховують на їх заробітну плату, що належить за виконані роботи, за продукцію, на суму премій і додаткової оплати, передбачених чинним положенням про оплату праці, а також надбавки за класність і на середній заробіток, виплачений за час відпустки.

Приклад 4. Безперервний стаж тракториста-машиніста за спеціальністю у цьому господарстві становить 8 років. Заробіток за звітний період становив 3450 грн. Надбавка за стаж роботи становитиме:

$$(3450 \text{ грн} \times 10) : 100 = 345 \text{ грн.}$$

Виплата надбавки за стаж роботи в господарстві вищезазначених категорій працівників може здійснюватися одноразово в кінці року або за періодами (щомісяця чи поквартально). Умови

виплати надбавки за стаж роботи повинні бути передбачені в колективному договорі, затвердженому в господарстві.

Виплати надбавки за стаж роботи в господарстві також можуть здійснювати всім іншим категоріям робітників господарства, якщо розмір і порядок нарахування передбачено в колективному договорі.

Порядок нарахування додаткової оплати праці працівникам підприємства за класність

Кому нараховується надбавка до заробітної плати за класність і в яких розмірах?

- працівникам тваринницьких ферм:
«Майстер тваринництва» I класу — 20 %, II класу — 10 %.
- працівникам рослинництва:
«Майстер зрошення» I класу — 20 %, II класу — 10 %.

Який порядок нарахування надбавки за класність трактористам-машиністам?

За класність нараховується таким працівникам:
➤ трактористам-машиністам I класу — 20 %, II класу — 10 %;
➤ водіям автомобілів і автобусів I класу — 20 %, II класу — 10 %.

Надбавку за класність трактористам-машиністам нараховують за виконані механізовані роботи, у тім числі і за роботи, виконані на стаціонарних установках (приготування вітамінного борошна, обслуговування машин на току, стаціонарних машинах для поливу сільськогосподарських культур).

Однак надбавки за класність у зазначеному порядку нараховуються лише тим трактористам-машиністам, які постійно працюють за спеціальністю і в зв'язку з виробничою необхідністю або відсутністю робіт за спеціальністю залучаються тимчасово до виконання робіт на стаціонарних установках.

Трактористам-машиністам, зайнятим на кінно-ручних, господарських і ремонтних роботах, надбавку за класність не нараховують.

Трактористам-машиністам I і II класів, зайнятим на поливі сільськогосподарських культур, яким присвоєно звання «Майстер зрошення» I або II класу, виплачується одна з доплат за вищою присвоєною класністю.

Порядок нарахування додаткової оплати праці трактористам-машиністам розглянемо на прикладі.

Приклад 5. Тракторист-машиніст 2-го класу на тракторі МТЗ-80 косаркою КСФ-21 косив багаторічні трави на зелену масу. Норма виробітку за 7-годинний робочий день — 8 га. Фактично скошено 9 га. Розцінка за норму — 4,75 грн.

1. Визначаємо кількість виконаних нормозмін:

$$9 \text{ га} : 8 \text{ га} = 1,12;$$

2. Нараховано основну оплату праці за виконану роботу:

$$4,75 \text{ грн} \times 1,12 = 5,32 \text{ грн.}$$

3. Нараховано надбавку за класність. Тракторист-машиніст 2-го класу — 10 %:

$$(5,32 \text{ грн} \times 10) : 100 = 0,53 \text{ грн.}$$

4. Нараховано всього:

$$5,32 \text{ грн} + 0,53 \text{ грн} = 5,85 \text{ грн.}$$

Порядок нарахування надбавки за класність водіям

Надбавку за класність водіям нараховують у встановлених розмірах на весь заробіток за тарифом, втім числі і за годин надручної роботи.

Надбавку за класність не нараховують за час, який оплачується по середньому заробітку (відпустка, дні тимчасової непрацездатності, виконання громадських обов'язків), за час ремонту автомобілів, коли водії за рішенням адміністрації переведені робітниками ремонтної майстерні і праця їх оплачується за виконану роботу за нормами і розцінками, встановленими для оплати ремонтних робіт.

Приклад 6. Водій 2-го класу, який працює на автомобілі ЗІЛ-130 у березні місяці при нормі робочого часу 175 годин фактично відпрацював на лінії 190 годин. За цей місяць нараховано основної оплати праці 123,50 грн і додаткової — 23,70 грн.

Для нарахування надбавки за класність необхідно визначити заробіток водія на лінії виходячи з годинних тарифних ставок за фактично відпрацьований час. Для автомобіля цього класу встановлено часову тарифну ставку 0,65 грн. Заробітна плата водія за фактично відпрацьований час і встановленої часової тарифної ставки становитиме

$$0,65 \times 190 \text{ год} = 123,50 \text{ грн.}$$

Надбавка за класність

$$(123,50 \times 10) : 100 = 12,35 \text{ грн.}$$

Всього нараховано заробітної плати:

$$123,50 \text{ грн} + 23,70 \text{ грн} + 12,35 \text{ грн} = 159,55 \text{ грн.}$$

9.11. Утримання із заробітної плати

9.11.1. Утримання із заробітної плати прибуткового податку з громадян

Який прийнято порядок обчислення та утримання прибуткового податку з громадян?

До прийняття нових законодавчих актів щодо оподаткування доходів громадян порядок утримання прибуткового податку визначається Декретом Кабінету Міністрів України від 26.12.92 р. № 13-92 «Про прибутковий податок з громадян» (далі — Декрет), Інструкцією про прибутковий податок з громадян, затвердженою наказом ДПП України від 21.04.93 р. № 12 (зі змінами та доповненнями).

Відповідно до Декрету платниками прибуткового податку є громадяни України, іноземні громадяни й особи без громадянства (далі — громадяни), як такі, що мають, так і такі, що не мають постійного місця проживання в Україні.

Якщо вищезгадані особи проживають в Україні загалом не менше 183 днів у календарному році, то об'єктом оподаткування у них є сукупний оподатковуваний дохід за календарний рік, отриманий з різних джерел як на території України, так і за її межами.

Відповідно до статей 8 і 9 Декрету оподаткування доходів громадян (а саме нарахування, утримання і перерахування до бюджету прибуткового податку), отриманих ними за місцем основної роботи (служби, навчання), провадиться у джерела виплати таких доходів, тобто підприємствами, установами, організаціями всіх форм власності, фізичними особами — суб'єктами підприємницької діяльності, з якими громадяни перебувають у трудових відносинах, за умови обов'язкового ведення у цьому місці трудової книжки і здійснення відрахувань до фонду соціального страхування.

Обчислення податку протягом року провадиться виходячи із суми місячного сукупного оподаткованого доходу за основною шкалою ставок, встановленою Указом Президента України від 13.09.94 р. № 519/94 (зі змінами та доповненнями).

Сукупний оподатковуваний дохід для обчислення прибуткового податку визначається у гривнях, причому соті частини гривень (від 1 коп. до 99 коп. включно) не враховуються (табл. 9.3).

9.3 Шкала ставок оподаткування прибутковим податком

Місячний сукупний оподатковуваний дохід	Ставки і розміри податку
До 17 грн (з доходу у розмірі 1 неоподаткованого мінімуму доходів громадян)	Не оподатковується
18 грн – 85 грн (від 1 до 5 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян)	10 % із суми доходу, що перевищує розмір одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян
86 грн – 170 грн (від 5 до 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян)	6 грн 80 коп. + 15 % із суми, що перевищує 85 грн
171 грн – 1020 грн (від 10 до 60 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян)	19 грн 55 коп. + 20 % із суми, що перевищує 170 грн
1021 грн – 1700 грн (від 60 до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян)	189 грн 55 коп. + 30 % із суми, що перевищує 1020 грн
1701 грн і вище (понад 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян)	393 грн 55 коп. + 40 % із суми, що перевищує 1700 грн

Сума місячного сукупного оподаткованого доходу громадян, які мають право на отримання пільг згідно зі ст. 6 Декрету, зменшується на розмір цих пільг. У разі, якщо платник має право на отримання декількох пільг, йому надається тільки одна — за його вибором.

Підприємства, установи, організації і фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, які провадили протягом року виплати доходів громадянам за місцем їх основної роботи, зобов'язані до 1 лютого наступного року провести перерахунок прибуткового податку за сукупним річним доходом, а до 15 лютого — подати відомості (довільної форми) про остаточний результат перерахунку до податкової адміністрації.

Крім того, підприємства, установи, організації і фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності результати такого перерахування оформляють відповідною довідкою (форма № 3), яка зберігається на підприємстві.

Ця довідка видається громадянам на їх вимогу, а також податковим органам за їх офіційним письмовим запитом.

Прибутковий податок з річного доходу визначається із середньомісячного доходу з урахуванням сплаченого (утриманого) протягом року податку з місячного доходу. Розрахунок проводиться у такому порядку:

- визначення суми річного сукупного оподаткованого доходу;
- визначення середньомісячного доходу (шляхом ділення суми річного сукупного оподаткованого доходу на 12);

► визначення прибуткового податку із середньомісячного оподаткованого доходу на підставі діючої шкали ставок оподаткування.

Розмір прибуткового податку, який підлягає утриманню і перерахуванню до бюджету з доходів громадян, отриманих ними за рік за основним місцем роботи (навчання, служби), визначається шляхом множення значення прибуткового податку із середньомісячного оподаткованого доходу на 12 місяців.

Якщо протягом року громадяни змінили основне місце роботи, то перерахування проводиться з урахуванням даних про отримані ними доходи й про утримання прибуткового податку за попереднім місцем роботи (форма № 3). У разі неподання протягом року такими громадянами до бухгалтерії за новим місцем роботи довідки за формою № 3, обчислення річної суми належного до сплати прибуткового податку здійснюється виходячи з кількості фактично відпрацьованих місяців на рік.

При проведенні перерахунку слід враховувати таке:

1) сума матеріальної допомоги, отриманої громадянами за місцем їх основної роботи (служби, навчання), підлягає оподаткуванню у складі сукупного оподаткованого доходу незалежно від її розміру;

2) при визначенні суми річного оподаткованого доходу громадян, які відповідно до чинного законодавства мають право на пільги у вигляді зменшення сукупного оподаткованого місячного доходу на 5, 10 і 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, при обчисленні прибуткового податку із сукупного оподаткованого доходу слід виключити відповідно 4, 9 або 14 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян на місяць, оскільки до шкали ставок прогресивного оподаткування вже внесено один неоподатковуваний мінімум доходів громадян;

3) сукупний оподатковуваний дохід одного з батьків (опікунів, піклувальників), які мають дітей до 16 років, зменшується на суму, що не перевищує за кожен місяць календарного року розміру одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян на кожну дитину (за умови, що місячний сукупний оподатковуваний дохід не перевищує 10 мінімальних заробітних плат). Пільга надається починаючи з доходів того місяця, в якому до бухгалтерії були подані копії свідоцтв про народження дітей, а у разі необхідності подається також довідка з місця роботи матері, що свідчить про те, що вона не користується цією пільгою.

При наданні пільг з прибуткового податку багатодітним громадянам, які мають трьох і більше дітей віком до 16 років, слід

мати на увазі, що коли сукупний місячний оподатковуваний дохід не перевищує 10 мінімальних заробітних плат, то надається пільга на кожну дитину віком до 16 років, передбачена п. 2 ст. 6 Декрету. Потім сума прибуткового податку, розрахована за основною шкалою ставок, зменшується на 50 %.

Із сум доходів, одержуваних громадянами не за місцем основної роботи, зокрема за сумісництвом, за виконання разових та інших робіт, здійснюваних на підставі договорів підряду та інших договорів цивільно-правового характеру, податок обчислюється за ставкою 20 відсотків від нарахованої суми.

При визначенні оподаткованого доходу з нарахованої суми не виключається сума встановленого чинним законодавством неоподаткованого мінімуму і не надаються пільги, передбачені законодавством.

При утриманні прибуткового податку із заробітної плати громадян дебетується рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці» і кредитується рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Який прийнято порядок оподаткування доходів, одержаних громадянами не за місцем основної роботи?

Після закінчення календарного року громадяни, крім тих які одержували доходи лише за місцем основної роботи, зобов'язані до 1 квітня наступного року подати (надіслати) до податкового органу за місцем проживання декларацію за ф. № 1. У декларації зазначаються відомості про всі доходи, одержані як за основним, так і за неосновним місцем роботи. Відомості про кожний з видів доходів, що не включаються до сукупного оподаткованого доходу, в декларації зазначаються окремо. Якщо громадянин має право на одержання пільг, то разом з декларацією він може надіслати копії документів, що підтверджують право на ці пільги, а у разі здійснення купівлі-продажу акцій — також копії документів, що підтверджують витрати громадянина на їх придбання. Особи, які одержують доходи не за місцем основної роботи, зобов'язані вести облік доходів і витрат, пов'язаних з одержанням цих доходів, за ф. № 4, зберігати документи, пов'язані з обчисленням податку, протягом трьох років після закінчення звітного року та пред'являти їх за проханням податкових органів.

З метою усунення фактів подвійного оподаткування за місцем виплати доходів не утримується податок з громадян, які є суб'єктами підприємництва і підтвердили це оригіналом свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності та які підтвердили платіжним повідомленням (патентом, сві-

доцтвом про сплату єдиного податку) сплату авансових платежів прибуткового податку (фіксованого розміру прибуткового податку, єдиного податку).

В разі, якщо громадяни, які виконують роботи на основі договорів підряду та інших договорів цивільно-правового характеру, при укладанні договорів не пред'являють платіжного повідомлення (патенту) і свідоцтва про реєстрацію підприємницької діяльності, із доходів, що виплачуються громадянам за виконані роботи (надані послуги), підприємства, установи, організації і фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності утримують прибутковий податок за ставкою 20 відсотків.

Утримані за місцем виплати доходів суми прибуткового податку зараховуються податковою інспекцією в рахунок податкових зобов'язань громадян.

Підприємства, установи, організації і фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, що виплачують громадянам України кошти від реалізації належних цим громадянам товарів, зобов'язані не пізніше 30 днів після виплати надіслати до податкових органів за їх місцем проживання довідку ф. № 2.

Якщо податок не утримувався, у довідці ф. № 2 слід зазначити номер свідоцтва і платіжного повідомлення (патенту), дату їх видачі та назву установи, яка їх видала.

Податкові органи використовують ці відомості для перевірки поданих громадянами декларацій та обчислення сукупної річної суми податку.

Зразки форм 1, 2, 3, 4 наведено на с. 502 – 505.

9.11.2. Утримання із заробітної плати працівника за виконавчими листами та інші утримання

Виконавчий лист є виконавчим документом, направленим на примусове виконання рішення суду. Стягнення сум із заробітної плати працівника здійснює бухгалтерія підприємства на підставі надісланого виконавчого листа державним виконавцем.

Державний виконавець, крім виконавчого листа, надсилає підприємству розпорядження, в якому зазначається особа (юридична або фізична), на користь якої здійснюється стягнення. Копію цього розпорядження отримує також і боржник. При отриманні виконавчого листа і розпорядження підприємство повинно повернути державному виконавцю Повідомлення про його отримання, що є частиною розпорядження. Зазначене повідомлення підписується головним бухгалтером підприємства. Підпис завіряється печаткою.

Державній податковій адміністрації
Дергачівського району
 (назва адміністрації)

вхідний № _____
 за алфавітом № _____

ДЕКЛАРАЦІЯ
про доходи, одержані з 1 січня по 31 грудня 2002 року
або за інший період звітного року

РОЗДІЛ 1

Повідомляю, що я, Павленко Іван Федорович
 проживаю за адресою с. Проходи вул. Шкільна буд. 1, кв. 5
 Телефони: квартирний _____, службовий _____
 одержав у 2002 році такі доходи:

1.1. Доходи, одержані мною ЗА МІСЦЕМ ОСНОВНОЇ РОБОТИ (заробітна плата, дивіденди, премії, інші грошові та натуральні виплати, винагороди, доходи від роботи за сумісництвом, за договорами цивільно-правового характеру, авторські винагороди, а також доходи від виконання разових та інших робіт):

Місце основної роботи, де зберігається трудова книжка (повне найменування та поштова адреса)	За який час одержано дохід <u>з 1 січня</u> <u>по 31 грудня 2002 р.</u>	Сума нарахованого доходу	Сума отриманого податку
1	2	3	4
ТОВ «Нива»	—	3178,31	461,95
Всього	×	3178,31	461,95

1.2. Доходи, одержані мною в інших місцях НЕ ЗА МІСЦЕМ ОСНОВНОЇ РОБОТИ (за виконанням робіт за сумісництвом, за договорами цивільно-правового характеру, разових та інших робіт, дивідендів, авторські винагороди):

Де одержано доходи і за що (підприємство або особа, зареєстрована як підприємець)	За який час одержано дохід <u>з 1 липня</u> <u>по 30 липня 2002 р.</u>	Сума нарахованого доходу	Сума отриманого податку
1	2	3	4
Фермерське господарство «Світанок»		298,10	59,00
Всього		298,10	59,00

Доходи, одержані мною від ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ, та інші доходи, оподаткування яких проводять податкові органи (здавання в оренду приміщень, майна та ін.):

Види діяльності, за здійснення яких одержано дохід	Сума одержаного валового доходу	Витрати, пов'язані з одержанням доходу	Сума чистого доходу	Сума податку, сплаченого авансом та утриманого підприємства
1	2	3	4	5
—	—	—	—	—
Всього	—	—	—	—

1.4. Доходи, які були мною одержані за кордоном або з іноземних держав:

Назва країни, в якій або із якої одержано дохід (місто, назва організації, яка виплатила дохід)	Місяць, в якому одержано дохід	Сума одержаного доходу		Сума податку, яка сплачена (утримана за кордоном)	
		в іноземній валюті	в українській валюті	в іноземній валюті	в українській валюті
1	2	3	4	5	6
Всього					

З метою усунення подвійного оподаткування ПОДАЮ висновок про сплату податку в Україну (назва країни), стверджений податковим органом цієї країни.

РОЗДІЛ 2

Повідомляю, що відповідно до чинного законодавства я маю право на такі пільги на прибутковий податок:

2.1. На виключення п'яти (десяти) мінімальних розмірів заробітної плати за _____ місяців в сумі _____ грн.

Підстава для виключення _____

2.2. На зменшення сукупного доходу на дітей віком до 16 років за 12 місяців в сумі 408 грн.

Відомості про дітей віком до 16 років:

№	Прізвище, ім'я та по батькові	Рік і місяць народження
1	Павленко Олександр Іванович	1990, січень
2	Павленко Світлана Іванівна	1993, травень

2.3. На виключення доходів, направлених мною у джерела їх одержання на придбання акцій та інвестованих на реконструкцію і розширення виробництва суб'єктів підприємницької діяльності в загальній сумі _____ грн. Відповідні підтвердження додаються.

2.4. На виключення сум, перерахованих мною коштів, у відділення благодійних та екологічних фондів, а також підприємствам, установам і організаціям, закладам культури, освіти, науки, охорони здоров'я та соціального забезпечення, які фінансуються з бюджету в загальній сумі _____ грн. Документи, що стверджують ці витрати, додаються.

РОЗДІЛ 3

3.1. З урахуванням наведених вище даних, вважаю, що мій дохід, з якого необхідно сплатити прибутковий податок за 2002 рік становить 3068,41 гривень.

3.2. Одночасно повідомляю, що в наступному 2003 році я передбачаю одержати сукупний оподатковуваний дохід 250,00 гривень.

РОЗДІЛ 4
ВІДОМОСТІ ПРО ВЛАСНІСТЬ ТА ЗЕМЕЛЬНІ ДІЛЯНКИ

Перелік власності	Місце знаходження	Вартість за даними інвентар-бюро (грн)	Площа виділеної земельної ділянки (в кв. метрах)
1	2	3	4
1. Житловий будинок	—	—	—
2. Власна квартира	—	—	—
3. Дачний будинок	—	—	—
4. Земельні ділянки	—	x	—

5. Транспортні засоби (легкові, вантажні автомобілі, мотоцикли, моторні човни):

Марка _____ Модель _____ Потужність двигуна _____

Правильність, зазначених у цій декларації відомостей,

СТВЕРДЖУЮ Павленко І.Ф. 10.01.2002 р.

(підпис, дата)

Штамп підприємства
(назва, код юридичної особи
за ЄДРПОУ, номер телефону)
ДПА Дергачівського району
(назва податкової інспекції,
якій надсилається довідка)

Додаток № 2
до Інструкції про прибутковий
податок з громадян
Форма № 2

ДОВІДКА

ПРО СУМУ ВИПЛАЧЕНОГО ДОХОДУ І УТРИМАНОГО ПОДАТКУ У 2002 РОЦІ
НЕ ЗА МІСЦЕМ ОСНОВНОЇ РОБОТИ, У Т.Ч. ЗА СУМІСНИЦТВОМ
ТА ЦИВІЛЬНО-ПРАВОВИМИ ДОГОВОРАМИ

Ідентифікаційний номер **3267002519**

1	Прізвище, ім'я та по батькові	<i>Павленко Іван Федорович</i>
2	Адреса постійного місця проживання	<i>с. Проходи, вул. Шкільна, буд. 1, кв. 5</i>
3	Сума нарахованого доходу (в грн) за місяць (період)	<i>298,10</i>
4	Сума утриманого податку (в грн)	<i>59,00</i>
5	За що (роботи, послуги та ін.) зроблено виплату	<i>за роботу за сумісництвом</i>
6	Додаткові відомості	—

МП

Головний бухгалтер Кучеренко В.К.
(прізвище, ініціали, підпис)

Штамп підприємства
(назва, код юридичної особи
за ЄДРПОУ, номер телефону)
№

Додаток № 3
до Інструкції про прибутковий
податок з громадян
Форма № 3

ДОВІДКА

Ідентифікаційний номер 3267002519

Видана Павленко Івану Федоровичу

(прізвище, ім'я, по батькові)

в тому, що йому (їй) в 200_ році за період з 1 січня 2002 р.
по 31 грудня 2002 р.

за 12 повних відпрацьованих місяців:

1. Нараховано сукупний дохід в сумі 3178,31 грн.
 2. З цього сукупного доходу проведено такі вирахування:
 - 2.1. Вирахування на дітей до 16 років 408 грн.
 - 2.2. Вирахування 1, 5 і 10 розмірів мінімальної заробітної плати (зазначити підставу) _____ грн.
 - 2.3. Внески на придбання акцій, благодійні та інші цілі _____ грн.
(перелічити та зазначити суму) _____ грн.
 - 2.4. Внески на пенсійні рахунки, відкриті в уповноважених холдинговою компанією «Київміськбуд» банках _____ грн.
 3. Сума сукупного доходу, з якого справлявся податок 2770,31 грн.
 4. Сума утриманого прибуткового податку 461,95 грн.
- Примітка. Виправлення, підтирання не дозволяються.

МП

Головний бухгалтер Кучеренко В.К.
(прізвище, ініціали, підпис)

Додаток № 4
до Інструкції про прибутковий
податок з громадян
Форма № 4

Книга обліку доходів, одержаних платником прибуткового податку протягом 2002 календарного року

Місяць	Від кого одержано дохід і за що	Нараховано доходу	Сума пільг і витрат, безпосередньо пов'язаних з одержанням доходів	Оподатковуваний дохід	Сплачено (утримано) податку
1	2	3	4	5	6
січень	ТОВ «Нива»	262	—	228	31,15
лютий	«	262	—	228	31,15
і т.д.	...	...	...	...	...
з початку року		3178,31		2770,31	461,95

Виконавчі документи на підприємстві зберігаються у сейфах, вогнетривких шафах. У разі одержання виконавчих листів бухгалтерія реєструє їх у спеціальному журналі з обов'язковим зазначенням часу їх надходження. Аліменти також можуть утримуватися на основі поданої заяви працівника. Утримання за виконавчими документами або заявою не повинні перевищувати 50 % суми заробітної плати після утримання податків і зборів.

Якщо надійде декілька виконавчих листів, держвиконавець зазначає черговість та розміри утримань із заробітної плати за кожним виконавчим листом.

До утримань за виконавчими листами не включаються такі виплати:

- вихідна допомога, що виплачується у разі звільнення працівника;
- компенсація працівнику за невикористану відпустку, крім випадків, коли особа при звільненні отримує компенсацію за відпустку, не використану протягом декількох років;
- компенсація працівнику витрат у зв'язку з переведенням, направленням на роботу чи відрядженням до іншої місцевості;
- польове забезпечення, надбавки до заробітної плати, інші кошти, що виплачуються замість добових і квартирних;
- матеріальна допомога особам, які втратили право на допомогу по безробіттю;
- допомога по вагітності та пологах;
- одноразова допомога при народженні дитини;
- допомога по догляду за дитиною;
- допомога особам, зайнятим доглядом трьох і більше дітей віком до 16 років, по догляді за дитиною інвалідом, з тимчасової непрацездатності у зв'язку з доглядом за хворою дитиною; інші види допомог на дітей, передбачені законодавством;
- допомога на лікування;
- допомога на поховання;
- щомісячна грошова допомога у зв'язку з обмеженням споживання продуктів харчування місцевого виробництва та особистого підсобного господарства громадян, які проживають на території радіоактивного забруднення;
- дотація на обіди, придбання путівок до санаторіїв і будинків відпочинку за рахунок фонду споживання;
- сума неоподаткованого розміру матеріальної допомоги;
- компенсаційні суми, що виплачуються за амортизацію інструментів і зносу одягу;
- вартість безкоштовного надання квартир і комунальних послуг.

Із заробітної плати працівників підприємства можуть бути здійснені інші утримання:

- профспілкові внески (1 %);
- не повернені підзвітні суми;
- відшкодування завданих збитків в результаті нестач, втрат від псування цінностей, розкрадання завданих втрат від браку продукції;
- вартість виданих у рахунок оплат праці продукції, наданих послуг;
- інші утримання згідно із заявами працівників.

9.11.3. Нарухування на заробітну плату та утримання із неї загальнодержавних внесків на соціальне страхування

Загальнодержавне соціальне страхування — це система прав, обов'язків, гарантій, які передбачають надання соціального захисту громадянам. У випадку хвороби, повній або тимчасовій втраті працездатності, втрати годувальника, безробіття з незалежних від них обставин, а також старості та інших випадків, передбачених законодавством. Основним джерелом грошових коштів загальнодержавного соціального страхування є внески роботодавців і застрахованих осіб.

Порядок і розміри нарахування і утримання із заробітної плати внесків на загальнодержавне страхування показано в табл. 9.4.

9.4. Розміри нарахування і утримання із заробітної плати внесків на загальнодержавне страхування

Пор. №	Виплати	Нарухування				Утримання		
		ПФ 32 %	СНВ 0,2 %	СТН 2,9 %	СБ 2,1 %	ПФ 1(2) %	СТН 0,25 (0,5 %)	СБ 0,5 %
1	Основна та додаткова заробітна плата за основним місцем роботи	32	0,2	2,9	2,1	1(2)	0,25 (0,5)	0,5
2	Натуральна оплата працівників сільсько-господарських підприємств:							
	➤ в межах одного неоподаткованого мінімуму доходів в розрахунку на один місяць	32	—	—	—	—	—	—

Пор. №	Виплати	Нарахування				Утримання		
		ПФ 32 %	СНВ 0,2 %	СТН 2,9 %	СБ 2,1 %	ПФ 1(2) %	СТН 0,25 (0,5 %)	СБ 0,5 %
	► при перевищенні доходів громадян одного неподатковованого мінімуму	32	0,2	2,9	2,1	1(2)	0,25 (0,5)	0,5
3	Суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників, в межах передбачених діючим законодавством	32	0,2	2,9	2,1	1(2)	0,25 (0,5)	0,5
4	Оплата щорічних і додаткових відпусток відповідно до законодавства, а також грошові компенсації за невикористану відпустку	32	0,2	2,9	2,1	1(2)	0,25 (0,5)	0,5
5	Винагорода за підсумками роботи за рік	32	0,2	2,9	2,1	1(2)	0,25 (0,5)	0,5
6	Одноразові винагороди до ювілейних дат як в грошовій, так і натуральній формі	32	0,2	2,9	2,1	1(2)	0,25 (0,5)	0,5
7	Матеріальна допомога	32	0,2	2,9	2,1	1(2)	0,25 (0,5)	0,5
8	Витрати на відрядження:							
	► в межах норм	—	—	—	—	—	—	—
	► добові понад встановлених законодавством норм	32	0,2	2,9	2,1	1(2)	0,25 (0,5)	0,5
9	Допомога з державного соціального страхування і забезпечення:							
	► з тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання, або по догляду за хворою дитиною	—	—	—	—	1(2)	—	—
	► по вагітності і пологах, допомога при народженні дитини, одиноким матерям, по догляду за дітьми до 16 років та інші	—	—	—	—	—	—	—
10	Оплата праці робітників за роботи виконані за цивільно-правовими договорами	32	—	—	—	1(2)	—	—

Пор. №	Виплати	Нарахування				Утримання		
		ПФ 32 %	СНВ 0,2 %	СТН 2,9 %	СБ 2,1 %	ПФ 1(2) %	СТН 0,25 (0,5 %)	СБ 0,5 %
11	Оплата навчальних відпусток, наданих робітникам, які навчаються у заочних вищих і середніх навчальних закладах	32	0,2	2,9	2,1	1(2)	0,25 (0,5)	0,5
12	Виплати працюючим пенсіонерам	32	0,2	2,9	2,1	1(2)	0,25 (0,5)	

В таблиці використовуються такі скорочення:

ПФ — збір на обов'язкове державне Пенсійне страхування;

СТН — страховий внесок на загальнообов'язкове державне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням;

СБ — страхові внески на загальнодержавне соціальне страхування на випадок безробіття;

СНВ — страхові внески на загальнодержавне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату непрацездатності (установленими для сільськогосподарських підприємств).

9.11.4. Порядок надання звітності про суми виплачених доходів і утриманих з них податків та інших обов'язкових платежів

Згідно з вимогами Закону України «Про державний реєстр фізичних осіб — платників податків та інших обов'язкових платежів» від 22.12.94 р. № 320/94-ВР (далі — Закон 320) всі юридичні і фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, які виплачують доходи фізичним особам, зобов'язані надавати звіти про суми виплачених доходів і утриманих з них податків та інших обов'язкових платежів за формою № 8ДР.

Сам же порядок заповнення зазначеної форми, а також термін її подання до податкових органів визначені наказом ДПІ «Про затвердження форми довідки про суми виплачених доходів і утриманих з них податків фізичних осіб» (форми № 8ДР) і Порядку заповнення і надання юридичними особами всіх форм власності і фізичними особами — суб'єктами підприємницької діяльності довідки ф. № 8ДР від 06.01.99 р. № 10 (далі Порядок 10).

Зупинимося на найбільш актуальних аспектах, пов'язаних із загальним порядком надання цієї форми звітності.

Згідно з п. 1.2 Порядку 10 довідку ф.№ 8ДР до податкових органів подають:

- підприємства, установи, організації всіх форм власності, у тім числі Національний банк України та його установи, комерційні банки, інші фінансово-кредитні установи;
- фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, які виплачують доходи фізичним особам.

Довідка заповнюється юридичними особами та фізичними особами — суб'єктами підприємницької діяльності про всіх фізичних осіб, які перебували з ними у трудових відносинах. Тобто конкретно необхідно подавати відомості про всіх працівників за штатом, сумісництвом, а також працюючих за трудовими угодами, договорами, контрактами, які виконували тимчасову або разову роботу. Якщо ж такі працівники не одержували протягом звітнього періоду ніяких доходів, то їх дані обов'язково включаються у довідку ф. № 8ДР із зазначенням у графі 3 суми виплаченого доходу «0». Також подаються відомості про фізичних осіб — засновників, якщо їм проводились виплати у звітному періоді; фізичних осіб, яким проводились виплати за оренду, постачання товарів, послуг, продаж акцій, різні види благодійності та матеріальної допомоги і будь-яких інших виплат.

Заповнення граф довідки ф. № 8ДР регламентується підпунктами 26.10-26.21 пункту 2 Порядку 10.

Послідовність заповнення:

У графі 1 «№ з/п» — відображується порядковий номер кожного рядка, який заповнюється.

У графі 2 «Ідентифікаційний номер» — відображується десятирозрядний ідентифікаційний номер фізичної особи, про яку надаються відомості.

У графі 3 «Сума виплаченого доходу» — відображується (за звітний квартал) дохід фізичних осіб за умови, що такий дохід було виплачено у звітному періоді. Тобто немає значення, у якому періоді було нараховано дохід, але якщо виплата такого доходу здійснюється у звітному періоді, то суми такого нарахованого доходу вносяться у довідку ф. № 8ДР за звітний квартал. Також якщо заробітна плата виплачується нерегулярно (частинами за попередні періоди), то необхідно у графі 3 зазначити відповідну частину нарахованого доходу.

У графі 4 «Сума утриманого прибуткового податку» — відображується фактично утримана сума прибуткового податку у звітному періоді.

У графі 5 «Код доходу» — зазначається код доходу згідно з довідником:

01 — дохід за основним місцем роботи;

02 — дохід не за основним місцем роботи;

03 — матеріальна допомога;

04 — дивіденди;

05 — дохід, одержаний від комісійної торгівлі;

06 — дохід за договорами оренди майна;

07 — інші види доходів;

08 — суми, одержані працівниками на відшкодування шкоди, завданої їм каліцтвом або іншим ушкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням ними трудових обов'язків, а також у зв'язку з втратою годувальника.

За кожною фізичною особою необхідно заповнити стільки рядків, скільки кодів доходу вона має.

Графа 6 «Дата прийняття на роботу» — заповнюється тільки на тих фізичних осіб, які були прийняті на роботу у звітному періоді.

Графа 7 «Дата звільнення з роботи» — заповнюється тільки на тих фізичних осіб, які були звільнені у звітному періоді.

Графа 8 «Ознака пільги з прибуткового податку» — відображується код пільги згідно з довідником і заповнюється лише для фізичних осіб, які мали пільги у звітному кварталі, за винятком пільги у розмірі неоподатковованого мінімуму за місцем основної роботи.

За відсутності у фізичної особи пільг у звітному періоді графа 8 не заповнюється. У разі відсутності у працівників доходів у звітному періоді обов'язково заповнюється довідка із внесенням порядкового номера у графу 1, десятирозрядних ідентифікаційних номерів працівників у графу 2, нулів у графі 3, 4 і 8 та коду доходів у графу 5.

На останній сторінці довідки ф. № 8ДР необхідно зазначити загальну суму виплаченого доходу і утриманого прибуткового податку, проставити кількість заповнених рядків, кількість фізичних осіб, на яких подається інформація, а також кількість аркушів у довідці. Обов'язково необхідно зазначити ідентифікаційні номери керівника підприємства і головного бухгалтера та їх прізвища. Довідку підписують керівник підприємства і головний бухгалтер. Форму довідки наведено на с. 512.

Відмітка про одержання:
(вхідний №, дата, штамп ДПП)

(ідентифікаційний код за ЄДРПОУ або
реєстраційний (обліковий) номер платника
податків)

(ідентифікаційний код органу фізичної особи
— суб'єкта підприємницької діяльності)

ЗАТВЕРДЖЕНО

наказом Державної податкової адміністрації України 30.12.97 № 473
(в редакції наказу ДПА України від 06.01.99 № 10)
ЗАРЕЄСТРОВАНО в Міністерстві юстиції України 15 березня 1999 р.
за № 163/3456

Форма № 8ДР

ДОВІДКА

про суми виплачених доходів і утриманих з них податків фізичних осіб
ПСП «Слобожанське»

(назва юридичної особи чи прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи — суб'єкта підприємницької діяльності)

ДПА Харківського району Харківської області

(назва органу державної податкової служби)

(ідентифікаційний код органу державної
податкової служби за ЄДРПОУ)

за перший квартал 2003 р.
(звітний період)

Порція № _____ (заповнюється в органі державної податкової служби)

№ з/п	Ідентифікаційний номер											Сума виплаченого доходу	Сума утриманого прибуткового податку	Ознака доходу	Дата		Ознака пільги щодо прибуткового податку
															прийняття на роботу	звільнення з роботи	
1	2											3	4	5	6	7	8
1	3	1	8	3	6	5	6	9	1	4	60,00	8,79	01				
2	3	0	5	3	8	2	7	0	1	5	255,00	33,02	01				
3	3	1	2	4	2	5	6	8	9	7	70,00	10,57	01				
4	2	4	8	3	6	2	9	4	2	8	85,00	12,66	01				
5	2	1	3	7	6	8	2	5	2	9	90,00	12,80	01				
6	2	5	4	6	2	6	3	5	0	7	110,00	16,09	01				
7	3	2	1	3	1	8	6	7	5	9	75,00	11,29	01				
8	2	7	4	3	2	1	4	9	5	8	60,00	8,99	01				
9	3	1	3	7	4	9	8	2	6	9	278,00	41,18	01				
10	3	6	5	6	9	9	2	6	5	8	60,00	9,13	01				
11	3	7	2	4	2	8	9	6	4	5	96,00	13,42	01				
12	3	8	2	5	3	8	7	6	5	8	50,00	7,09	01				
13	3	3	8	7	4	8	2	6	5	1	45,00	6,64	01				
14	3	3	2	6	5	9	7	4	9	2	55,00	8,20	01				
15	2	7	6	6	8	5	2	4	3	4	60,00	9,12	01				
16	2	1	8	6	7	6	3	4	2	2	70,00	2,78	01				
17	2	9	6	5	2	4	1	8	7	9	60,00	8,64	01				
18	3	1	8	7	6	5	2	9	6	8	80,00	11,47	01				
19	3	1	6	7	5	1	1	1	2	6	30,00	0,23	01				
	Разом											1279,00	176,86				

Кількість рядків 19

Кількість фізичних осіб 19

Кількість аркушів 1

Керівник підприємства 2281162451 підпис _____
(ідентифікаційний номер керівника підприємства) (підпис) (прізвище) (тел) (дата подання)

Головний бухгалтер 3012567823 підпис _____
(ідентифікаційний номер головного бухгалтера) (підпис) (прізвище) (тел)

Фізична особа — суб'єкт підприємницької діяльності підпис _____
(підпис) (прізвище) (тел)

9.12. Синтетичний облік розрахунків з оплати праці та контроль за використанням фонду оплати праці

На якому рахунку обліковують розрахунки з оплати праці?

Розрахунки з оплати праці ведуть на синтетичному рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці». На цьому рахунку ведеться узагальнення інформації про розрахунки з персоналом з оплати праці за всіма її видами, а також розрахунки за неодержану персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами).

Рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці» має такі субрахунки:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами».

На першому субрахунку відображують суми нарахованої заробітної плати працівникам підприємства, які належать як до облікового, так і до необлікового складу.

На другому субрахунку відображують суми не виплаченої (депонованої) заробітної плати, які перераховуються з першого субрахунка, якщо працівник з будь-яких причин в установленний термін не одержав нарахованої йому суми.

По кредиту субрахунка 661 обліковують суми нарахованої заробітної плати і виплати, які не входять до фонду оплати праці.

По дебету субрахунка 661 відображують виплачені суми, включаючи вартість натуральної оплати, всі види утримань із оплати праці, депонування сум не виплаченої заробітної плати.

По рахунку 66 може бути розгорнутий залишок: кредитовий, який відображує заборгованість господарства працівникам підприємства по заробітній платі, а дебетовий, що показує заборгованість працівників господарству по заробітній платі.

Відображення нарахованої оплати праці на витрати підприємства можна здійснювати трьома способами:

► за допомогою рахунків класів 8 і 9 (рис. 9.1):

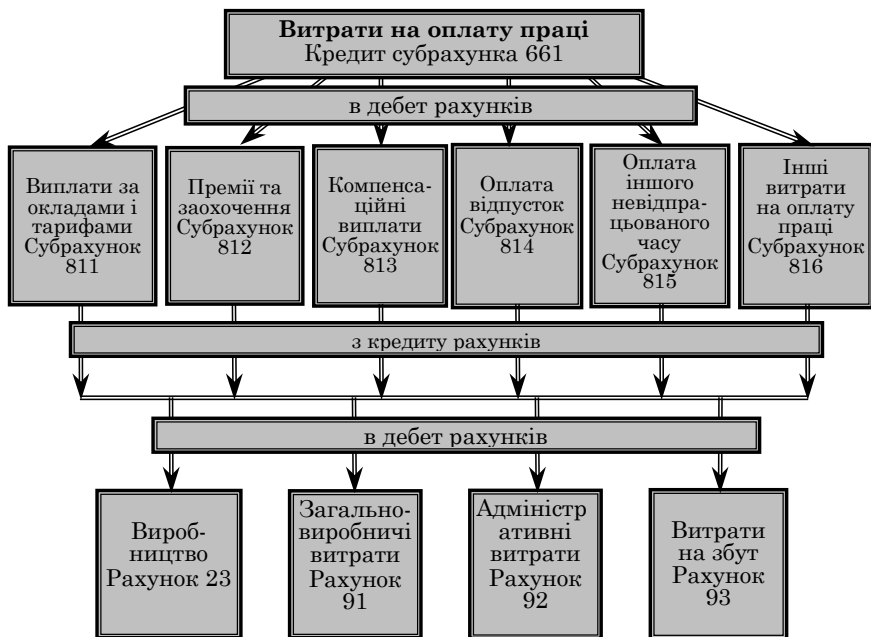


Рис. 9.1. Схема відображення у бухгалтерському обліку операцій з нарахування заробітної плати із застосуванням рахунків класів 8 і 9

➤ без застосування рахунків класу 8 (рис. 9.2):

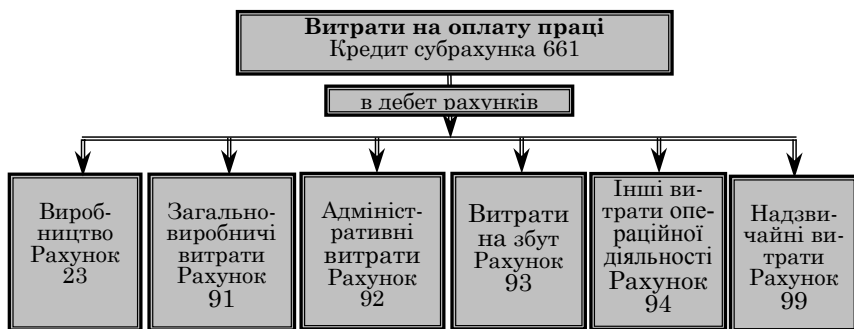


Рис. 9.2. Схема відображення у бухгалтерському обліку операцій з нарахування заробітної плати без застосування рахунків класу 8

► малими і неприбутковими підприємствами тільки за допомогою рахунків класу 8 (рис. 9.3):



Рис. 9.3. Схеми відображення у бухгалтерському обліку операцій з нарахування заробітної плати із застосуванням рахунків тільки класу 8

З якими рахунками кореспондує рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці»?

Рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці» кореспондує з такими рахунками (табл. 9.5).

9.5. Господарські операції з обліку праці та її оплати

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим на будівництві, придбанні основних засобів, закладанні та вирощуванні багаторічних насаджень, по формуванні основного стада	15	661

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
2	Нарахована заробітна плата працівникам підприємства, які виконували механізовані і кінно-ручні роботи у рослинництві, тваринництві, допоміжних і промислових виробництвах	23	661
3	Нарахована заробітна плата працівникам з виправлення браку	24	661
4	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим на будівництві літніх таборів для тварин	39	661
5	Нарахована заробітна плата за час відпустки: ► якщо створюється резерв відпусток ► якщо резерв відпусток не створюється	471 23, 91, 92, 93	661 661
6	Нараховано суму допомоги з тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства (оплата перших п'яти днів)	23, 91, 92, 93, 949	661
7	Нараховано суму допомоги з тимчасової непрацездатності, вагітності, пологах та інші виплати за рахунок Фонду страхування з тимчасової втрати працездатності	652	661
8	Нарахована заробітна плата працівникам основного виробництва за звітний період (при використанні 8 класу рахунків)	81 23	661 81
9	Нарахована заробітна плата загальнопромислому персоналу	91	661
10	Нарахована заробітна плата адміністративному персоналу	92	661
11	Нарахована заробітна плата продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту	93	661
12	Нарахована заробітна плата працівникам житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів та інших закладів оздоровчого та культурного призначення	949	661
13	Нарахована заробітна плата працівникам, які зайняті на виконанні робіт з ліквідації основних засобів	976	661
14	Нарахована заробітна плата працівникам, які зайняті на відновлювальних роботах з ліквідації стихійного лиха, катастроф, аварій та інших надзвичайних подій	99	661

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
15	Утримано із заробітної плати працівників за допущений брак	661	24
16	Виплачена заробітна плата, допомога з тимчасової непрацездатності, вагітності і пологах, сум наданих підприємством трудових і соціальних пільг працівникам, премій	661	301
17	Утримано із заробітної плати працівників:	661	372
	► не повернені підзвітні суми;	661	375
	► за відшкодування підприємству завданих збитків в результаті нестач, втрат від псування цінностей, розкрадання;	661	377
	► за виконавчими листами та інші утримання за згодою працівників	661	377
18	Утримано із заробітної плати засновників внески до статутного капіталу підприємства	661	46
19	Утримано із заробітної плати працівників прибутковий податок	661	641
20	Утримано із заробітної плати працівників	661	651
	► внески до Пенсійного фонду;	661	652
	► внески до Фонду страхування з тимчасової втрати працездатності;	661	653
	► внески на обов'язкове страхування на випадок безробіття;	661	685
	► профспілкові внески	661	685
21	Утримано із заробітної плати вартість виданих у рахунок оплати праці продуктів і наданих послуг	661	701, 703
22	Видана робітникам натуроплата	661	701
23	Депоновані суми невиданої заробітної плати	661	662
24	Виплачена депонована заробітна плата із каси	662	301

В яких регістрах журнально-ордерної форми обліковують розрахунки з оплати праці і здійснюють контроль за використанням фонду оплати праці?

Синтетичний облік розрахунків з оплати праці ведеться в Журналі-ордері № 10.2 с.-г.

Журнал-ордер відкривається на місяць. В Журналі-ордері № 10.2 с.-г. відображують нараховану заробітну плату та пов'язані з нею суми відрахувань на соціальні заходи та забезпечення майбутніх витрат. Крім того,

в Журналі-ордері ф. № 10.2 с.-г. виділено окремий розділ для відображення дебетових оборотів по рахунках 47, 65, 66. Під-

ставою для відображення дебетових оборотів є Розрахунково-платіжні відомості або Книга обліку розрахунків з оплати праці.

Розподіл оплати праці та відрахувань на соціальні заходи по об'єктах обліку відображується у Зведеній відомості нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї по об'єктах обліку ф. № 10.2.1 с.-г. Ця відомість складається на підставі первинних документів з обліку праці, накопичувальних відомостей, журналів обліку витрат. В ній відображують кількість відпрацьованих людино-годин, суму нарахованої оплати праці та відрахувань від неї на соціальні заходи. Відомість є підставою для записів у Виробничі звіти, Відомість аналітичного обліку (ф. № 10.2.4 с.-г.) по рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» і складання журналу-ордера ф. № 10.2 с.-г.

Зразок заповнення Зведеної відомості ф. № 10.2.1 с.-г. та Журналу-ордера ф. № 10.2 с.-г. показано на с. 519.

Для контролю за використанням фонду оплати праці і станом розрахунків з оплати праці з робітниками і службовцями складається відомість ф. № 10.2.3 с.-г. Зведена відомість по розрахунках з робітниками і службовцями. Ця відомість складається на підставі показників розрахунково-платіжних відомостей за звітний місяць або Книги розрахунків з оплати праці.

У відомості узагальнюються дані загалом по підприємству: про суму нарахованої оплати праці, суми оплати праці, виданої готівкою в поточному місяці, про розміри депонованої оплати праці, а також суми утримань за їх видами. За даними цієї відомості виписуються чек на одержання грошей з поточного рахунка банку, а також для одержання даних для перерахування до бюджету прибуткового податку, утриманого із заробітної плати та інші утримання. За цією самою відомістю складають довідки про використання фонду оплати праці. Підсумок нарахованої оплати праці за відомістю ф. № 10.2.3 звіряють з показниками Журналу-ордера № 10.2 с.-г. Суми виплат і утримань з оплати праці звіряють з журналами-ордерами №№ 1 с.-г., 7 с.-г., 8 с.-г.

Схему запису в регістрах з обліку розрахунків з оплати праці наведено на рис. 9.4.

Зведена відомість № 10.2.1 с.-г.
Нарахування та розподіл оплати праці та відрхувань
від неї по об'єктах обліку за вересень 2003 р.

№ рядка	Об'єкти обліку	Підстава	Кореспондуючий рахунок	Нарахування оплати праці — кредит рахунка 66						Відрхування на соціальні заходи — кредит рахунка 65							
				За окладами і тарифами			Премії та заохочення	Оплата відпус-ток	Лікарняні за рах. підприємства	інші	Разом по кре-диту рахунка 66	№ 651 «За пенсійним забезпечен-ням»	№ 652 «За соціальним страхуванням»	№ 653 «За страхуван-ням на випа-док безробіття»	№ 656 «За страхуван-ням від нещас-ного випадку»	Разом кредит рахунка 65	
				дні	людино-години	сума											
1	Адміністративні витрати		92	48	336	526,00			23,52			549,52	168,32	15,25	11,05	1,05	195,67
2	Загальновиробничі витрати і т.д.		91	10	70	52,00		145,80				197,80	63,30	5,74	4,15	0,40	73,59
	Разом			58	406	578,00		145,80	23,52			747,32	231,62	20,99	15,20	1,45	269,26

Журнал-ордер № 10.2 с.-г.
по рахунках 13,47,65,66
за вересень 2003 р.

№ рядка	В дебет рахун-ків	З кредиту рахунків					№ рядка	З креди-ту рахун-ків	В дебет рахунків					
		№ 651	№ 652	№ 653	№ 656	№ 66			№ 651	№ 652	№ 653	№ 656	№ 66	
1	92	168,32	15,25	11,05	1,05	549,52	1	641						95,60
							2	685						50,23
							3	651						14,94
2	91	63,30	5,74	4,15	0,40	197,80	4	653						3,73
Разом	×	231,62	20,99	15,20	1,45	747,32	Разом							164,50

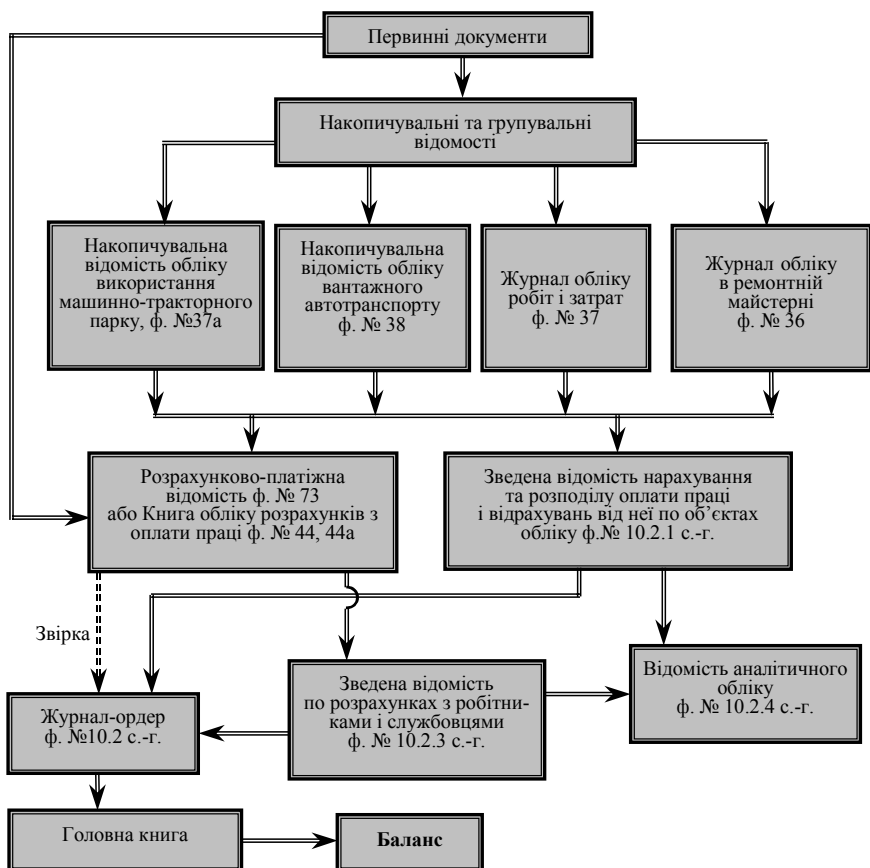


Рис. 9.4. Схема запису в регістрах з обліку розрахунків з оплати праці



Розділ 10

ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

10.1. Визначення власного капіталу та його функції

Джерелами формування активів підприємства є власні засоби (власний капітал), позичені кошти (позичений капітал).

Гарантією захищеності прав власників підприємства виступає власний капітал, зокрема зареєстрована його частина — статутний капітал. В Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» власний капітал визначається як частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. В зв'язку з таким визначенням власного капіталу можна стверджувати, що в момент створення підприємства його власний (стартовий) капітал втілюється в активах, інвестованих засновниками і оцінюється за вартістю майна підприємства. Тому на стартовому етапі основна облікова модель набуває вигляду $A = K$. Саме так трактується початковий статутний капітал П(С)БО2 «Баланс», в статті 37 якого записано, що **статутний капітал** — зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства.

Якою мірою наведене визначення власного капіталу відповідає формуванню власних джерел в реформованих сільськогосподарських підприємствах?

Згідно з Указом Президента України «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектору економіки» всі колективні сільськогосподарські підприємства повинні бути реформовані на засадах приватної власності на землю та майно і створення на їх основі приватних (приватно-орендних) підприємств, господарських товариств, сільськогосподарських кооперативів інших суб'єктів господарювання. Більшість реформованих сільськогосподарських підприємств стали правонаступниками колишніх колективних сільськогосподарських підприємств. Тому разом з активами реформовані підприємства успадкували собі всі зо-

зоб'язання перед юридичними та фізичними особами. Саме тому стартові умови у них відповідають іншій моделі визначення капіталу. Зобов'язання мають вищий пріоритет порівняно з вимогами власників стосовно всіх активів, а тому в реформованих сільськогосподарських підприємствах навіть в стартовий період їх роботи **власний капітал підприємства** визначається як різниця між вартістю його майна і зобов'язаннями:

$$K = A - Z,$$

де K — капітал; A — активи; Z — зобов'язання.

Водночас власний капітал є основою для початку і продовження господарської діяльності будь-якого підприємства, один з найістотніших і найважливіших показників, оскільки виконує функції визначення:

- 1) частки приватного підприємця або кожного партнера товариства в активах підприємства;
- 2) ступеня впливу на діяльність підприємства;
- 3) ступеня впливу на розподіл прибутку або збитків;
- 4) ступеня фінансування ризикових інвестицій;
- 5) частки при розподілі майна в результаті ліквідації підприємства.

Що є складовими власного капіталу?

Джерелами утворення власного капіталу є:

- внески власників підприємства у вигляді грошових коштів та інших активів;
- накопичення сум нерозподіленого прибутку (реінвестування прибутку в капітал), що залишається на підприємстві;
- конвертування зобов'язань;
- дооцінка необоротних активів;
- одержання активів у формі дарчого капіталу.

За рівнем відповідальності власний капітал поділяється на:

- статутний капітал;
- пайовий капітал;
- додатковий капітал;
- резервний капітал;
- нерозподілений прибуток (непокритий збиток);
- неоплачений капітал;
- вилучений капітал.

Виходячи з функцій власного капіталу, джерел його утворення і рівня відповідальності принципова схема формування власного капіталу може бути виражена таким чином (рис. 10.1).

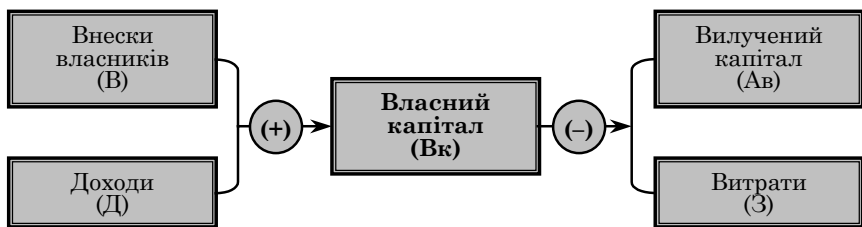


Рис. 10.1 Принципова схема формування власного капіталу

Отже, власний капітал дорівнює:

$$Вк = (В + Д) - (Ав + З).$$

Крім різновидів власного капіталу (статутного, пайового, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків) на формування активів впливає наявність джерел забезпечення наступних витрат і платежів (цільових надходжень, забезпечення майбутніх витрат і платежів, страхових резервів). За своєю функцією джерела забезпечення наступних витрат і платежів тотожні функціям власного капіталу.

Характеристику складових власного капіталу і забезпечень майбутніх витрат і платежів наведено нижче.

10.2. Облік статутного капіталу

Статутний капітал — зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства.

Формування статутного капіталу за рахунок внесків засновників (учасників) фіксується в засновницьких документах підприємства. Сума статутного капіталу, а також рішення про його збільшення або зменшення обов'язково реєструється в Державному реєстрі господарських одиниць. Сума статутного капіталу за балансом підприємства та сума, зареєстрована в Державному реєстрі, повинні бути тотожними.

Статутний капітал акціонерного товариства складається з коштів, внесених акціонерами (учасниками). Він відображує власні джерела формування активів і власність акціонерного товариства як юридичної особи. Водночас сума статутного капіталу відображує колективну власність акціонерів, частка кожного в якому визначається вартістю належних йому акцій.

Бухгалтерський облік статутного капіталу починається з дня реєстрації підприємства в державному реєстрі суб'єктів підпри-

емницької діяльності і закінчується днем вибуття підприємства з державного реєстру (внаслідок припинення діяльності, банкрутства тощо).

Згідно із Законом України «Про господарські товариства» — акціонерним визнається товариство, яке має статутний капітал поділений на визначену кількість акцій однакової номінальної вартості, і несе відповідальність за зобов'язаннями тільки майном товариства. Статутний капітал акціонерного товариства не може бути меншим від суми, еквівалентної на момент його створення розміру, встановленому чинним законодавством.

Випуск акцій супроводжується його реєстрацією в Державній комісії з цінних паперів та фондового ринку.

При створенні відкритого акціонерного товариства акції можуть розповсюджуватися відкритою підпискою на них.

Строк відкритої підписки на акції не може перевищувати 6 місяців. Протягом цього часу особи, які бажають придбати акції повинні внести на поточний рахунок не менше ніж 10 % вартості акцій, на які вони підписалися, після чого засновники видають їм письмове зобов'язання про продаж відповідної кількості акцій. Частка засновників в статутному капіталі повинна бути не меншою ніж 25 %.

До дня скликання установчих зборів особи, які підписані на акції повинні внести з урахуванням попереднього внеску не менше ніж 50 % номінальної вартості акцій, що підтверджується тимчасовими свідоцтвами. Акції сплачуються грошовими коштами у національній чи іноземній валюті або переданням майна і можуть бути видані покупцеві лише після повної сплати їх вартості.

Приклад. 8.06.2003 р. засновниками отримано свідоцтво про державну реєстрацію відкритого акціонерного товариства «Жайворон» із статутним капіталом 231 250 грн. Прийнято рішення про випуск 200 000 простих іменних акцій номінальною вартістю 1 грн кожна.

З 21.06.2003 р. оголошено підписку на акції. Названі операції будуть відображені в бухгалтерському обліку так:

Дебет рахунка 46 «Неоплачений капітал»	} 231 250 грн.
Кредит рахунка 40 «Статутний капітал»	

В яких випадках може збільшуватися статутний капітал в акціонерному товаристві?

Акціонерне товариство може змінювати розмір статутного капіталу згідно з рішенням зборів акціонерів у сторону його збільшення тільки в тому випадку, коли всі раніше випущені акції повністю сплачені за вартістю,

не нижче від номінальної.

Основними шляхами збільшення статутного капіталу є:

- ▶ випуск нових акцій;
- ▶ зростання номінальної вартості акцій.

В разі збільшення кількості акцій існуючої номінальної вартості статутний капітал збільшується за рахунок:

- ▶ додаткових внесків учасників;
- ▶ індексації основних засобів згідно з Положенням про порядок збільшення статутного капіталу за рахунок індексації основних засобів;
- ▶ реінвестування прибутку.

У бухгалтерському обліку ці зміни відображуються тільки після державної реєстрації нового розміру статутного капіталу. При цьому складаються такі бухгалтерські проводки:

1. На суму додаткових внесків учасників
дебет рахунка 46 «Неоплачений капітал»
кредит рахунка 40 «Статутний капітал»
2. На суму індексації балансової вартості основних засобів
дебет субрахунка 423 «Дооцінка активів»
кредит рахунка 40 «Статутний капітал»
3. На суму реінвестованого прибутку
дебет субрахунка 443 «Прибуток, використаний в звітному періоді»
кредит рахунка 40 «Статутний капітал»
4. На суму виплачених дивідендів акціями
дебет субрахунка 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»
кредит рахунка 40 «Статутний капітал»
5. На суму обміну облігацій на акції
дебет субрахунка 521 «Зобов'язання за облігаціями»
кредит рахунка 40 «Статутний капітал»

В яких випадках може зменшуватися статутний капітал?

Зменшення статутного капіталу акціонерного товариства може здійснюватись:

- ▶ зменшенням номінальної вартості акцій;
- ▶ зменшенням кількості акцій існуючої номінальної вартості викупом їх у власників та їх наступним анулюванням.

Зменшення статутного капіталу відображується в обліку таким чином:

1. На суму зменшення номінальної вартості акцій
дебет рахунка 40 «Статутний капітал»;
кредит субрахунка 672 «Розрахунки за іншими виплатами»

2. На суму компенсації акціонерам зменшення номінальної вартості акцій

дебет субрахунка 672 «Розрахунки за іншими виплатами»
кредит рахунка 30 «Каса» або 31 «Рахунки в банках»

3. На вартість анульованих акцій

дебет рахунка 40 «Статутний капітал»
кредит рахунка 46 «Неоплачений капітал»

Які особливості обліку статутного капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю (ТОВ)?

Товариством з обмеженою відповідальністю визнається товариство, що має статутний капітал, розділений на частки, розмір яких визначається установчими документами. Учасники ТОВ несуть відповідальність в межах своїх вкладів, які внесені при створенні статутного капіталу. Розмір статутного капіталу повинен становити не менше суми, яка відповідає розміру, встановленому чинним законодавством, що діє на момент створення ТОВ.

До моменту реєстрації ТОВ кожен з учасників зобов'язаний внести не менше 30 % зазначених в установчих документах вкладу, а решту суми не пізніше року після реєстрації товариства.

Товариство має право змінювати (збільшувати або зменшувати) розмір статутного капіталу. Рішення про зміну розміру статутного капіталу набирає чинності з дня внесення цих змін до державного реєстру.

Збільшення статутного капіталу може бути здійснене лише після внесення повністю всіма учасниками своїх вкладів.

Зменшення статутного капіталу за наявності заперечень кредиторів товариства не допускається. Рішення ТОВ про зменшення його статутного капіталу набирає чинності не раніше як через 3 місяці після державної реєстрації і публікації про це у встановленому порядку.

Облік коштів статутного капіталу ведеться на рахунку 40 «Статутний капітал».

Внески засновників та учасників ТОВ обліковуються на рахунку 40 «Статутний капітал». Аналітичний облік внесків кожного члена товариства ведеться у відомості до Журналу-ордера № 12 с.-г., в якій зазначається прізвище, ім'я, по батькові, дата вступу до товариства і номер протоколу загальних зборів, сума внеску. Сальдо рахунка 40 «Статутний капітал» повинно відповідати розміру статутного капіталу, зазначеного в статуті товариства.

Формування статутного капіталу після державної реєстрації товариства, на всю суму, зазначену в статуті відображують записом:
дебет рахунка 46 «Неоплачений капітал»
кредит рахунка 40 «Статутний капітал»

Фактичне надходження активів в рахунок внесків до статутного капіталу товариства відображують по дебету рахунків: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 20 «Виробничі запаси», 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі», 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках» тощо та по кредиту рахунка 46 «Неоплачений капітал».

Збільшення статутного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку відображують записом по дебету субрахунка 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» та кредиту рахунка 40 «Статутний капітал».

По дебету рахунка 40 «Статутний капітал» відображують операції:

► покриття збитків за рахунок статутного капіталу за рішенням власників з кредиту субрахунка 672 «Розрахунки за іншими виплатами». Паралельно дебетується субрахунок 672 «Розрахунки за іншими виплатами» і кредитується субрахунок 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»;

► виділення частки учасників у разі їх виходу з складу засновників з кредиту субрахунка 672 «Розрахунки за іншими виплатами». Паралельно дебетується субрахунок 672 «Розрахунки за іншими виплатами» і кредитується рахунки: 10 «Основні засоби», 20 «Виробничі запаси», 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках» тощо;

► розподіл між учасниками майна товариства при його ліквідації з кредиту субрахунка 672 «Розрахунки за іншими виплатами».

Які особливості обліку статутного капіталу в приватних (приватно-орендних) підприємствах?

В ході реформування сільськогосподарських підприємств з'явилося багато приватних сільськогосподарських підприємств, які є правонаступниками колишніх колективних сільськогосподарських підприємств (КСП).

Діяльність приватних підприємств регулюється Законом України «Про власність» від 7 лютого 1991 р. № 697; Законом України «Про підприємництво» від 7 лютого 1991 р. № 698; Законом України «Про підприємства в Україні» від 27 березня 1991 р. № 887.

Законодавство не ставить ніяких вимог до формування та зміни статутного капіталу приватного підприємства.

Підприємство може у встановленому порядку одержувати в тимчасове користування або оренду майно колишніх членів колективного сільськогосподарського підприємства, що складає цілісний майновий комплекс (споруди, будівлі, техніка, обладнання, худоба та інвестиції).

Вказане майно приватне (приватно-орендне) підприємство приймає на свій баланс або позабалансові рахунки згідно з актом на підставі відповідного договору. Вартість майна, прийнятого на баланс, не впливає на зміну статутного капіталу, а береться на облік шляхом складання бухгалтерської проводки: дебет рахунка 10 «Основні засоби» і кредит субрахунка 532 «Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів», або дебет позабалансового рахунка 01 «Орендовані необоротні активи».

10.3. Облік пайового капіталу

Пайовий капітал — це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності.

В ході реформування колективних сільськогосподарських підприємств багато з них перетворилися в сільськогосподарські виробничі кооперативи (СВК) на засадах членства, об'єднання пайових внесків, обов'язкової трудової участі і у спільній сільськогосподарській виробничій діяльності. Більшість СВК є правонаступником колишніх КСП. Члени кооперативу зобов'язані зробити в місячний термін вступні і пайові внески.

У кооперативі допускається асоційоване членство. Асоційовані члени повинні зробити тільки пайовий внесок у створення та розвиток кооперативу.

Сукупність пайових і вступних внесків є різновидом власного капіталу.

В більшості прийнятих Статутів сільськогосподарських кооперативів основним джерелом формування майна кооперативу є пайовий капітал, який утворюється за рахунок пайових внесків та майна кооперативу.

Розмір пайових внесків до кооперативу встановлюється в рівних частинах і пропорційно очікуваній участі члена кооперативу в його господарській діяльності.

Величину розміру вступних та майнових внесків законодавством не визначено.

Майно кооперативу відповідно до Закону «Про сільськогосподарську кооперацію» поділяється на пайовий і неподільний фон-

ди. Неподільний фонд утворюється за рахунок вступних внесків коштами та майна кооперативу (за винятком землі). Пайові внески членів кооперативу до нього не включаються. Порядок формування і розміри неподільного фонду встановлюються статутом. Відповідно на рахунку 41 «Пайовий капітал», виділяється два субрахунки 411 «Неподільний капітал» та 412 «Пайовий капітал».

У разі виходу з кооперативу фізична чи юридична особа має право на одержання майнового паю натурою, грошми або, за бажанням, цінними паперами відповідно до його вартості на момент виходу. Термін та інші умови одержання паю встановлюються статутом кооперативу. У разі виділення паю грошми цю операцію відображують на дебеті рахунка 41 «Пайовий капітал» та кредиті рахунків 30 «Каса» чи 31 «Рахунки у банках». При виділенні паю члену кооперативу у натурі цю операцію відображують на дебеті рахунка 41 «Пайовий капітал» та кредиті рахунка 67 «Розрахунки з учасниками», на дебеті якого відображують виділення конкретних об'єктів.

10.1. Відображення в обліку операцій з формування пайового капіталу

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Формування пайового капіталу:		
	<ul style="list-style-type: none"> ➤ відображення внесків до неподільного фонду ➤ відображення внесків до пайового фонду 	30	411
		10, 11, 12, 14, 15, 18, 20, 21, 22, 23, 26, 27, 28, 30 тощо	412
2	Виділення паю члену сільськогосподарського кооперативу:		
	<ul style="list-style-type: none"> ➤ на суму паю, розрахованого на дату виходу в частині пайового фонду ➤ в частині прибутку 	412	672
		443	672

Аналітичний облік паю кожного члена сільськогосподарського кооперативу здійснюється за рахунком 41 «Пайовий капітал».

В процесі функціонування кооперативу його пайовий капітал може збільшуватися за рахунок прибутку і зменшуватися за рахунок непокритого збитку.

10.4. Облік додаткового капіталу

Для обліку додаткового капіталу призначено рахунок 42 «Додатковий капітал», на якому ведеться узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість. Крім того, на рахунку 42 «Додатковий капітал» відображуються суми дооцінки необоротних активів, вартість активів безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб та інші види додаткового капіталу.

За кредитом рахунка 42 «Додатковий капітал» відображується збільшення додаткового капіталу, за дебетом — його зменшення.

Рахунок 42 «Додатковий капітал» має такі субрахунки:

- 421 «Емісійний дохід»;
- 422 «Інший вкладений капітал»;
- 423 «Дооцінка активів»;
- 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»;
- 425 «Інший додатковий капітал».

Субрахунок 421 «Емісійний дохід». У випадках, коли акції акціонерного товариства реалізуються по ціні, що перевищує їх номінальну вартість, виручена сума різниці між продажною і номінальною вартістю обліковується окремо на субрахунку «Емісійний дохід», що відкривається спеціально. Ця сума не підлягає будь-якому використанню або розподілу, окрім випадків реалізації акцій за ціною, нижчою ніж їх номінальна вартість.

При збільшенні емісійного доходу кредитується субрахунок 421 «Емісійний дохід» і дебетуються рахунки: 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 46 «Неоплачений капітал».

При зменшенні емісійного доходу дебетується субрахунок 421 «Емісійний дохід» і кредитується субрахунок 451 «Вилучені акції».

Приклад 1. ВАТ «Попелюшка» 10 січня 2003 р. здійснило підписку на 15 000 акцій з номінальною вартістю 10 грн. і ціною 15 грн. кожна. Визначимо емісійний дохід від підписки на акції:

1. Номінальна вартість акцій, на які здійснена підписка —
 $15\,000 \text{ акцій} \times 10 \text{ грн.} = 150\,000 \text{ грн.}$
2. Ринкова вартість акцій —
 $150\,00 \text{ акцій} \times 15 \text{ грн.} = 225\,000 \text{ грн.}$
3. Емісійний дохід —
 $225\,000 - 150\,000 = 75\,000 \text{ грн.}$

Бухгалтерський запис операцій такий:

1. дебет рахунка 46 «Неоплачений капітал»
кредит рахунка 40 «Статутний капітал» — 150 000 грн.
2. дебет рахунка 46 «Неоплачений капітал»
кредит субрахунка 421 «Емісійний дохід» — 75 000 грн.

Приклад 2. ВАТ «Попелюшка» викупило 1500 акцій в акціонерів, у т. ч. 500 акцій за номіналом (номінал 1 акції 10 грн); 500 акцій за ціною, нижчою за номінальну вартість (9 грн за акцію); 500 акцій за ціною, вищою за номінальну вартість (12 грн за акцію).

Визначимо емісійний дохід за операціями з викуплення акцій у акціонерів:

1. Номінальна вартість викуплених акцій —

$$1500 \text{ акцій} \times 10 \text{ грн} = 15\,000 \text{ грн.}$$

2. Ринкова вартість викуплених акцій —

$$(500 \text{ акцій} \times 10 \text{ грн}) + (500 \text{ акцій} \times 9 \text{ грн}) + \\ + (500 \text{ акцій} \times 12 \text{ грн}) = 15\,500 \text{ грн.}$$

Бухгалтерські записи операцій такі:

Викуплені акції за ринковою вартістю акцій:

дебет субрахунка 451 «Вилучені акції»

кредит рахунка 31 «Рахунки в банках» — 15 500 грн.

Приклад 3. Акції, що раніше були випущені в цьому ж звітному періоді частково анульовані, а частково повторно випущені в обіг. Анульовано 500 акцій, викуплених за номіналом і 500 акцій, викуплених за ціною вищою за номінальну вартість.

Повторно випущені в обіг 500 акцій, раніше викуплених за ціною нижчою за номінальну вартість.

Визначимо емісійний дохід за операціями з анулювання акцій:

Номінальна вартість анульованих акцій —

$$1000 \text{ акцій} \times 10 \text{ грн} = 10\,000 \text{ грн.}$$

2. Фактична собівартість анульованих акцій —

$$(500 \text{ акцій} \times 10 \text{ грн}) + (500 \text{ акцій} \times 12 \text{ грн}) = 5000 + 6000 = 11\,000 \text{ грн.}$$

3. Сума, що перевищує номінальну вартість —

$$5000 \text{ грн} - 6000 \text{ грн} = -1000 \text{ грн.}$$

Бухгалтерські записи операцій такі:

1. На номінальну вартість анульованих акцій:

дебет рахунка 40 «Статутний капітал»

кредит субрахунка 451 «Вилучені акції» — 10 000 грн.

2. На суму, що перевищує номінальну вартість анульованих акцій:

дебет субрахунка 421 «Емісійний дохід»

кредит субрахунка 451 «Вилучені акції» — 1000 грн.

Визначимо емісійний дохід від повторно випущених в обіг акцій, раніше викуплених за ціною нижчою за номінальну вартість.

1. Фактична собівартість викуплених акцій —

$$500 \times 9 = 4500 \text{ грн.}$$

2. Номінальна вартість випущених в обіг акцій —

$$500 \text{ акцій} \times 10 \text{ грн} = 5000 \text{ грн.}$$

3. Різниця між номінальною вартістю акцій і фактичною собівартістю викуплених акцій —

$$5000 \text{ грн} - 4500 \text{ грн} = + 500 \text{ грн.}$$

Бухгалтерський запис операції такий:

дебет рахунка 31 «Рахунки в банках»

кредит субрахунка 421 «Емісійний дохід» — 500 грн.

На субрахунку 422 «Інший вкладений капітал» обліковують інший вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал без рішень про зміни статутного капіталу. Цей субрахунок буде кореспондувати з відповідними рахунками активів: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні активи», 20 «Виробничі запаси», 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках» тощо.

На субрахунку 423 «Дооцінка активів» відображується сума дооцінки (уцінки) активів, яку здійснюють у випадках передбачених законодавством, та стандартами бухгалтерського обліку. Це перш за все стосується переоцінки основних засобів, методика якої передбачена пунктами 16 – 21 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

Субрахунок 423 «Дооцінка активів» кореспондує з рахунками з обліку активів, які переоцінюються. По дебету відображується уцінка активів, а по кредиту — їх дооцінка. Числові приклади по визначенню дооцінки і уцінки основних засобів наведено в розділі 8.

На субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» відображується вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших юридичних і фізичних осіб. По кредиту субрахунка 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» в кореспонденції з рахунками: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи» тощо відображується вартість відповідних активів. Дебетується субрахунок 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» в кореспонденції з кредитом рахунка 40 «Статутний капітал» після приєднання вартості безоплатно одержаних необоротних активів до статутного капіталу.

Зміни в статутному капіталі, що викликані цією операцією відображатимуться на бухгалтерських рахунках тільки після реєстрації величини статутного капіталу в державному реєстрі.

На субрахунку 425 «Інший додатковий капітал» облікують інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище субрахунків.

10.5. Облік резервного капіталу

Резервний капітал призначено для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку.

За кредитом рахунка 43 «Резервний капітал» відображується створення резервів, за дебетом — їх використання.

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами та напрямками використання.

Які особливості обліку резервного капіталу в реформованих сільськогосподарських підприємствах?

Новостворені сільськогосподарські підприємства, правонаступники реорганізованого КСП, за передаточним балансом отримують нерозподілену частку майнового фонду, власниками якої є всі колишні члени КСП.

Нерозподілена частина пайового фонду є джерелом для погашення кредиторської заборгованості (довгострокові пасиви, розрахунки та інші пасиви); для створення резерву наступних витрат і платежів; для погашення відстроченої податкової заборгованості і реструктуризованого боргу; для розрахунків за майно. До нерозподіленої частини пайового фонду включається також залишкова вартість об'єктів соціальної сфери та об'єктів збудованих (придбаних) за рахунок державних коштів.

До остаточного вирішення долі цих коштів вони обліковуються на рахунку 43 «Резервний капітал».

В акціонерних товариствах, а також в товариствах з обмеженою відповідальністю створюється резервний капітал у розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25 % статутного капіталу. Розмір щорічних відрахувань до резервного капіталу не може бути меншим 5% суми чистого прибутку.

Збільшення резервного капіталу в момент створення підприємства відображується по дебету рахунків активу і кредиту рахунка 43 «Резервний капітал».

Щорічні відрахування до резервного капіталу відображуються по дебету рахунка 44 «Нерозподілені прибутки» і кредиту рахунка 43 «Резервний капітал».

Резервний капітал може бути використаний на покриття збитків, або приєднання до статутного капіталу. В цьому разі кореспондуючими рахунками будуть кредит рахунків відповідно 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» і 40 «Статутний капітал».

При передаванні об'єктів соціальної сфери з балансу сільськогосподарського реформованого підприємства на баланс місцевого бюджету дебетується рахунок 43 «Резервний капітал» і кредитується рахунок 10 «Основні засоби».

10.6. Облік вилученого капіталу

Час від часу акціонерне товариство-емітент викупає свої акції на ринку, або в акціонерів. Подібний викуп необхідний для того щоб: 1) мати в наявності акції для розподілу їх серед своїх робітників і службовців; 2) підтримати сприятливу кон'юнктуру для акцій підприємства; 3) збільшити дохід підприємства на кожну акцію; 4) запобігати захопленню контрольного пакета акцій іншими інвесторами.

Результатом придбання власних акцій є скорочення активів і власного (акціонерного) капіталу підприємства. Викуплені акції можуть зберігатися невизначений час, можуть бути випущені повторно або анульовані. Викуплені акції не мають ніякого впливу на формування дивідендів або частку в активах підприємства при його ліквідації.

Викуплені власні акції, як правило, відображуються в бухгалтерському обліку за фактичною собівартістю їх придбання.

Звернемося до прикладів, наведених у розділі 10.4 (с. 530 – 531), в яких ВАТ «Попелюшка» викупило 1500 власних акцій, в т.ч. 500 акцій за номіналом (10 грн за кожну акцію), 500 акцій за номіналом нижчою за номінальну вартість (9 грн за кожну акцію), 500 акцій за ціною вищою за номінальну вартість (12 грн за кожну акцію). Розрахуємо фактичну собівартість викуплених акцій: вона дорівнює $(500 \times 10) + (500 \times 9) + (500 \times 12) = 5000 + 4500 + 6000 = 15\,500$ грн.

Тобто підприємство на викуп акцій витратило 15 500 грн грошових коштів. На цю суму відбулося зменшення активу і власного капіталу.

Для обліку вилученого капіталу Планом рахунків передбачено рахунок 45 «Вилучений капітал». Цей рахунок є регулюючим відносно рахунка 40 «Статутний капітал».

Вартість викуплених господарським товариством акцій власної емісії у його учасників відобразатиметься по дебету рахунка 45 «Вилучений капітал», а сума вилученого капіталу, що розрахована в наведеному прикладі, відображується на бухгалтерських рахунках таким чином:

дебет рахунка 45 «Вилучений капітал»
кредит рахунка 31 «Рахунки в банках».

Як відображується на бухгалтерських рахунках повторний випуск в обіг викуплених акцій?

Викуплені акції можуть бути повторно випущені в обіг.

Звернемося ще раз до попередніх прикладів, згідно з якими ВАТ «Попелюшка» повторно випустило в обіг 500 акцій викуплених за ціною, нижчою номінальної вартості (9 грн за кожну акцію). Цю операцію відображують на бухгалтерських рахунках так:

дебет рахунка 30 «Каса» або 31 «Рахунки в банках»
кредит рахунка 45 «Вилучений капітал» ($500 \times 9 = 4500$)

Коли викуплені власні акції повторно випущені в обіг (продаються) вище за їх ціну, то різниця між продажною вартістю і фактичною собівартістю збільшує власний капітал, а саме емісійний дохід. У нашому прикладі акції реалізовані за ціною 12 грн за кожну акцію, а сума емісійного доходу становитиме (500×12) – (500×9) = ($6000 - 4500$) = 1500 грн.

Цю операцію відображують по дебету рахунків 30 «Каса» або 31 «Рахунки в банках» кредит субрахунка 421 «Емісійний дохід».

Якщо викуплені акції випущені повторно нижче їх вартості, то різниця буде відображена по дебету субрахунка 421 «Емісійний дохід» і кредиту рахунка 45 «Вилучений капітал». Якщо на субрахунку 421 «Емісійний дохід» залишок відсутній, то різниця між фактичною собівартістю, випущених в повторний обіг акцій, і їх реалізаційною вартістю відноситься на зменшення нерозподіленого прибутку. При цьому складається бухгалтерська проводка:

дебет субрахунка 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»
кредит рахунка 45 «Вилучений капітал».

Як відображується на бухгалтерських рахунках анулювання власних викуплених акцій?

Якщо господарське товариство прийняло рішення не випускати повторно викуплених акцій, воно може, за згодою акціонерів, вилучити їх з обігу. Вилучення акцій повинно знайти відображення на відповідних рахунках руху капіталу.

Якщо вартість викуплених власних акцій, що вилучаються з обігу менше вартості їх первісного випуску, різниця відображується по кредиту субрахунка 421 «Емісійний дохід». Якщо вартість таких акцій, що вилучаються з обороту, перевищує їх первісну вартість, то різниця списується на дебет субрахунка 421 «Емісійний дохід» або на дебет субрахунка 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Як в першому, так і в другому випадках анульовані акції за їх номінальною вартістю зменшують статутний капітал. При цьому складається бухгалтерська проводка:

дебет рахунка 40 «Статутний капітал»

кредит рахунка 45 «Вилучений капітал».

10.7. Облік неоплаченого капіталу

Неоплачений капітал — це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу.

Облік неоплаченого капіталу ведеться на рахунок 46 «Неоплачений капітал». За дебетом рахунка відображується заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, за кредитом погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу підприємства. Тому при створенні господарського товариства після прийняття рішення про випуск акцій і оголошення підписки на них на всю суму зареєстрованого статутного капіталу відображують:

дебет рахунка 46 «Неоплачений капітал»

кредит рахунка 40 «Статутний капітал».

Фактичне надходження внесків засновників та учасників господарського товариства зменшує їх заборгованість за акції, на які вони підписались і у бухгалтерському обліку відображують по кредиту рахунка 46 «Неоплачений капітал». Дебетуються при цьому рахунки матеріальних цінностей, нематеріальних активів, грошових коштів (у національній валюті) відповідно до форми здійснення внесків. Майно, передане в натуральній формі у власність господарського товариства в рахунок оплати акцій, оцінюється за домовленістю учасників. Підставою для відповідних записів у бухгалтерському обліку є документи, що засвідчують факт передачі об'єктів господарському товариству.

Приклад. 01.05.2003 р. засновниками отримано свідоцтво про реєстрацію ВАТ «Мрія» із статутним капіталом 200 000 грн. Прийнято рішення про випуск 200 000 простих іменних акцій номінальною вартістю 1 грн. кожна.

З 01.07.2003 р. оголошено відкриту підписку. В липні 2003 р. в оплату підписки на акції надійшли активи на суму 150 000 грн, в тому числі:

1. Основні засоби 50 000

2. Інші необоротні матеріальні активи 10 000

3. Нематеріальні активи 4000

4. Виробничі запаси 26 000

5. Готівка в касу 30 000

6. Гроші на поточний рахунок 30 000

Разом 150 000

На рахунках бухгалтерського обліку ці операції відобразатимуться так (табл. 10.2).

10.2. Облік неоплаченого капіталу у ВАТ «Мрія» за липень місяць 2003 р.

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Проведена відкрита підписка на акції	46	40	200 000
2	Надійшли активи в оплату підписки на акції:			
	► основні засоби	10	46	50 000
	► інші необоротні матеріальні активи	11	46	10 000
	► нематеріальні активи	12	46	4000
	► виробничі запаси	20	46	26 000
	► готівка в касу	30	46	30 000
	► гроші на поточний рахунок	31	46	30 000
	Разом	×	×	150 000
	Сума неоплаченого капіталу на кінець липня місяця 2003 р. 200 000 – 150 000 = 50 000		Сальдо по рахунку 40	200 000
		Сальдо по рахунку 46		50 000

10.8. Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків)

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) — це сума прибутку, яка реінвестована у підприємство, або сума непокритого збитку.

Використовують різні терміни для визначання реінвестованого прибутку. Американський інститут присяжних бухгалтерів рекомендує такі визначення реінвестованого прибутку у підприємство: «нерозподілений дохід», «нерозподілений прибуток», «акумуляований прибуток» або «прибуток залишений для використання в бізнесі».

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій назвала реінвестований прибуток нерозподіленими прибутками (непокритими збитками) і цим самим підтвердила, що нерозподілений прибуток є складовою частиною власного капіталу, хоча не зареєстрований в засновницьких документах і неперсоніфікований.

Наявність нерозподіленого прибутку свідчить, що активи підприємства будуть збільшені за рахунок операцій, за якими одержано прибуток. Кредитове сальдо рахунку «Нерозподілений прибуток» також не означає, що грошові кошти або будь-який інший конкретний вид активів реінвестовано в підприємство.

Прибуток вважається реінвестованим, якщо активи підприємства в цілому збільшились.

Сільськогосподарські підприємства на цьому етапі розвитку в більшості своїй мають на кінець звітного періоду «непокриті збитки», що є свідченням збитковості їх виробництва.

Для узагальнення інформації про формування і використання прибутку підприємства використовують рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». На цьому рахунку ведеться облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків) поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку.

По кредиту рахунка відображується збільшення прибутку від всіх видів діяльності, по дебету збитки та використання прибутку.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» має такі субрахунки:

441 «Прибуток нерозподілений»;

442 «Непокриті збитки»;

443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Як визначається прибуток нерозподілений?

На субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» відображуються наявність та рух нерозподіленого прибутку.

В бухгалтерському обліку прибуток формується поступово протягом фінансово-господарського року від всіх видів діяльності, внаслідок якої вони виникають, а саме:

► фінансові результати від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг, виробництво та продаж яких є визначальною метою створення підприємства та забезпечують основну частку його доходу (основна операційна діяльність);

► фінансові результати від реалізації оборотних активів підприємств (крім фінансових інвестицій), іноземної валюти, доходи від оренди активів (інша операційна діяльність);

► фінансові результати від операцій, які призводять до змін розміру і складу власного та позичкового капіталу підприємства (фінансова діяльність);

► фінансові результати від операцій з необоротними активами, а також з тими фінансовими інвестиціями, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (інвестиційна діяльність);

► фінансові результати від операцій або подій, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства і відбуваються рідко або нерегулярно (надзвичайна діяльність).

Процес визначення прибутку чи збитку від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг складається з двох етапів. На першому етапі визначається дохід від реалізації, який зменшується на

суму податку на додану вартість (акцизного збору). На другому етапі чистий дохід, тобто дохід за мінусом ПДВ (акцизного збору) списується на фінансовий результат. Потім на фінансовий результат списується собівартість реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративні витрати, витрати на збут та нараховані податки. Різниця між чистим доходом і перерахованими вище витратами діяльності буде складати фінансовий результат основної діяльності.

Аналогічним чином визначається результат фінансових операцій, іншої звичайної діяльності і результат надзвичайних подій (детальну методику визначення фінансових результатів буде наведено у наступних розділах).

Фінансовий результат визначається на рахунку 79 «Фінансові результати». Після чого на підставі бухгалтерської довідки-розрахунку прибуток списують в кредит субрахунка 441 «Прибуток нерозподілений», а збиток — в дебет субрахунка 442 «Непокриті збитки».

На яких бухгалтерських рахунках відображуються операції по списанню збитків?

Непокриті збитки обліковуються на субрахунку 442 «Непокриті збитки». Їх списання здійснюється за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо. При цьому на підставі бухгалтерської довідки-розрахунку кредитується субрахунок 442 «Непокриті збитки» і дебетується субрахунок: 441 «Прибуток нерозподілений» та рахунки 41 «Пайовий капітал», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал».

Як здійснюється облік використання прибутку у звітному періоді?

Для обліку розподілу прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплат за облігаціями, відрахування в резервний капітал та іншого використання прибутку застосовується субрахунок 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Використання прибутку на сплату дивідендів або для створення резервного капіталу протягом звітного періоду відображується за дебетом субрахунка 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» в кореспонденції відповідно з рахунком 67 «Розрахунки з учасниками» або 43 «Резервний капітал».

Слід зазначити, що будь-які інші видатки (відрахування до фондів заохочення та розвитку, податки з прибутку тощо) відображуються як витрати на відповідних рахунках (23, 90, 91, 93 тощо).

В кінці року сальдо субрахунка 443 списуватиметься на рахунок нерозподіленого прибутку в дебет субрахунка 441.

10.9. Звіт про власний капітал

Складання Звіту про власний капітал регламентується П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал». Його складають підприємства усіх форм власності (с. 541 – 542).

Метою складання Звіту про власний капітал є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Для забезпечення порівняльного аналізу інформації підприємства повинні додавати до річного звіту Звіт про власний капітал за попередній рік.

В основі побудови Звіту про власний капітал лежить балансовий метод, тобто для кожного елементу підрахунок здійснюється наступним чином: сальдо на початок звітного періоду плюс (мінус) зміни за звітний період дорівнює сальдо на кінець звітного періоду. Результати останньої графи і останнього рядка співпадають.

Змістом окремих статей Звіту про власний капітал є:

► «Переоцінка активів» — де наводяться дані, які відображують збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів та інших активів у порядку передбаченому відповідними положеннями (стандартами). Ця інформація протягом звітного періоду зосереджується на субрахунку 423 «Дооцінка активів»;

► «Чистий прибуток за звітний період» — де показується сума чистого прибутку (збитку) зі звіту про фінансові результати. Ця інформація також зосереджена на субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений»;

► «Розподіл прибутку» — де наводять дані, які відображують розподіл прибутку між учасниками (власниками) підприємства або спрямування прибутку до статутного капіталу, резервного капіталу тощо. Ця інформація зосереджена на субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»;

► «Внески учасників» — де наводяться дані про збільшення статутного капіталу підприємства та зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу підприємства. Ця інформація зосереджена на рахунку 46 «Неоплачений капітал»;

► «Вилучений капітал» — для відображення даних про зменшення власного капіталу підприємства внаслідок виходу учасника, викупу чи анулювання викуплених акцій акціонерним товариством, зменшення номінальної вартості акцій або з інших причин. Інформація зосереджена на відповідних субрахунках рахунка 45 «Вилучений капітал»;

Дата (рік, місяць, число)
Підприємство
Територія
Орган державного управління
Галузь
Вид економічної діяльності
Одиниця виміру: тис. грн.

Коди
за ЄДРПОУ
за КОАТУУ
за СПОДУ
за ЗКГНГ
за КВЕД
Контрольна сума

		01

Звіт про власний капітал

за грудень 2003 р.

Форма N 4

Код за ДКУД | 1801005 |

Стаття	Код	Статутний капітал	Пайовий капітал	Додатковий вкладений капітал	Інший додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Разом
Залишок на початок року	010	3000	—	200	300	880	100	600		3880
Коригування:										
Зміна облікової політики	020									
Виправлення помилок	030									
Інші зміни	040									
Скоригований залишок на початок року	050	3000	—	200	300	880	100	600		3880
Переоцінка активів:										
Дооцінка основних засобів	060				40					40
Уцінка основних засобів	070									
Дооцінка незавершеного будівництва	080				10					10
Уцінка незавершеного будівництва	090									
Дооцінка нематеріальних активів	100									
Уцінка нематеріальних активів	110									
	120									
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	130						120			120
Розподіл прибутку:										
Виплати власникам (дивідендів)	140						20			20
Спрямування прибутку до статутного капіталу	150	50					50			—
Відрахування до резервного капіталу	160					50	50			—

Внески учасників:										
Внески до капіталу	180									
Погашення заборгованості з капіталу	190						600			600
	200									
Вилучення капіталу:										
Викуп акцій (часток)	210								250	250
Перепродаж викуплених акцій (часток)	220									
Анулювання викуплених акцій (часток)	230	250							250	500
Вилучення частки в капіталі	240									
Зменшення номінальної вартості акцій	250									
Інші зміни в капіталі:										
Списання невідшкодованих збитків	260									
Безкоштовно отримані активи	270									
	280									
Разом зміни в капіталі	290	200	—	—	50	50	—	600	—	500
Залишок на кінець року	300	2800	—	200	350	930	100	—	—	4380

Керівник
Головний бухгалтер

► «Інші зміни в капіталі» — наводяться дані про інші зміни у власному капіталі підприємства, що не були включені до вищезазначених статей (списання невідшкодованих збитків, безоплатно отримані необоротні активи тощо).

З наведеного переліку статей Звіту про власний капітал і їх характеристики видно, що для їх заповнення є вся необхідна інформація на рахунках бухгалтерському обліку класу 4 «Власний капітал».

10.10. Облік джерел фінансування майбутніх витрат і платежів

В сільськогосподарських підприємствах джерелами фінансування майбутніх витрат і платежів можуть виступати: резерв на сплату відпусток працівникам; на покриття виробничих витрат з підготовки робіт у зв'язку з сезонним характером виробництва та цільове фінансування і цільові надходження на різні заходи.

10.10.1. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів

Для узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів призначено **рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»**, який 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 руху та залишку коштів на оплату чергових відпусток працівникам. 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.

При створенні резерву на забезпечення витрат відпусток кредитується субрахунок 471 «Забезпечення виплат відпусток» і дебетуються рахунки: 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

На цьому субрахунку також узагальнюється інформація про забезпечення обов'язкових відрахувань (зборів) від забезпечення виплат відпусток на збори: на обов'язкове державне пенсійне страхування; на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, обумовленими народженням і похованням; на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття; на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання.

При проведенні відрахувань на соціальні заходи складаються бухгалтерські проводки аналогічні проводкам по створенню резерву на забезпечення виплат відпусток.

Фактичні виплати і платежі, на які раніше, були створені резерви відносять у дебет субрахунка 471 «Забезпечення виплат відпусток» у кореспонденції з кредитом рахунків 66 «Розрахунки за оплати праці», 65 «Розрахунки за страхуванням».

На субрахунку 472 «Додаткове пенсійне забезпечення» ведеться облік коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення. Резерв на додаткове пенсійне забезпечення ве-

деться на підприємствах, які за рахунок коштів персоналу та доходів підприємства створюють резерв для додаткового пенсійного забезпечення. При цьому складаються бухгалтерські проводки:

1. Відрахування на додаткове пенсійне забезпечення за пенсійною програмою підприємства:

а) за рахунок витрат підприємства
дебет рахунків витрат (15, 23, 91, 92, 93 тощо)
кредит субрахунка 472 «Додаткове пенсійне забезпечення»

б) за рахунок внесків працівників
дебет рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці»
кредит субрахунка 472 «Додаткове пенсійне забезпечення»

2. Перерахування коштів на виплату пенсій
дебет субрахунка 472 «Додаткове пенсійне забезпечення»
кредит рахунка 31 «Рахунки в банках»

На субрахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» ведеться облік руху залишків коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату тощо.

При створенні резерву на ці цілі і його використанні складаються такі бухгалтерські проводки:

1. Отримано дохід від реалізації продукції з гарантією на суму 60 000 грн

дебет рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
кредит рахунка 70 «Доходи від реалізації»

2. Нараховано ПДВ на вартість реалізованої продукції з гарантією на суму 10 000 грн

дебет рахунка 70 «Доходи від реалізації»
кредит субрахунка 641 «Розрахунки за податками»

3. Здійснено відрахування для забезпечення гарантійних зобов'язань (3 % від суми чистого доходу) від реалізації на суму 1500 грн

дебет рахунка 93 «Витрати на збут»
кредит субрахунка 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»

4. Здійснено витрати на гарантійний ремонт реалізованої продукції на суму 750 грн

дебет субрахунка 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»

кредит рахунків активів і зобов'язань (20, 22, 63, 66, 68 тощо)

10.10.2. Облік цільового фінансування і цільових надходжень

До цільового фінансування і цільових надходжень належать кошти, які виділяються для здійснення заходів цільового призначення (у тім числі отримана гуманітарна допомога). До таких заходів в сільськогосподарських підприємствах належать: проти-епізootичні (ветеринарно-санітарні); докорінне поліпшення земель (вапнування кислих та гіпсування солонцюватих ґрунтів, фосфоритування, роботи з меліоративного обробітку (солончакових ґрунтів); ведення лісового господарства; підтримка селекції в рослинництві та тваринництві; заходи щодо боротьби з шкідниками сільськогосподарських культур, утримання оздоровчих таборів, профілакторіїв тощо.

Кошти цільового фінансування і цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо.

Кошти, одержані з фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення, мають також суворо цільове призначення, тобто їх використання на виплату допомоги й компенсацій громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи.

Основними завданнями бухгалтерського обліку цільових надходжень і цільового фінансування є: своєчасне документальне оформлення операцій з цільового фінансування і цільових надходжень та їх використання відповідно до чинного законодавства; систематизація інформації про наявність та рух коштів для здійснення заходів цільового призначення, а також про обсяг цільового фінансування і цільових надходжень.

Для обліку цільового фінансування і цільових надходжень призначений рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». За кредитом рахунка 48 відображують кошти цільового призначення, отримані як джерело фінансування певних заходів, за дебетом — використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум.

Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та витрат здійснюється за їх призначенням та джерелами надходжень.

В сільськогосподарських підприємствах можуть використовуватись такі аналітичні рахунки та субрахунки:

- докорінне і поверхневе поліпшення земель;
- розвиток племінного господарства;
- апробація сортових посівів;

- ▶ часткове бюджетне відшкодування відсотків за кредит;
- ▶ фонд відтворення орендованих основних засобів.

Для аналітичного обліку використовують спеціальну відомість до Журналу-ордера № 12 с.-г.

Як відображаються в бухгалтерському обліку фінансування з Державного бюджету витрат на докорінне поліпшення земель?

Сільськогосподарські підприємства, в яких джерелом фінансування на докорінне поліпшення земель є фінансування з державного бюджету, зобов'язані організувати чіткий контроль за їх використанням. Докорінне поліпшення земель розглядається як капітальні інвестиції і тому в межах субрахунка 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів необхідно відкривати окремий аналітичний рахунок.

Цільове фінансування на ці заходи відображаються на окремому аналітичному рахунку, який відкривається в межах рахунка 48 «Цільове фінансування та цільові надходження». У міру надходження коштів цільового фінансування дебетується субрахунок 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» і кредитується рахунок 48 «Цільове фінансування та цільові надходження», а в міру їх використання дебетується рахунок 48 і кредитується рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів».

Капітальні інвестиції з докорінного поліпшення земель після їх завершення обліковуються в складі субрахунка 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель». Вони підлягають амортизації, яка включається у витрати виробництва. Одночасно з цим на суму нарахованої амортизації зменшуються доходи майбутніх періодів і збільшуються доходи звітного періоду.

В табл. 10.3 показано послідовність відображення на рахунках бухгалтерського обліку використання коштів фінансування з державного бюджету витрат на докорінне поліпшення земель.

10.3. Облік використання коштів фінансування з державного бюджету витрат на докорінне поліпшення земель

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Нарахована заробітна плата за рахунок фінансування витрат на докорінне поліпшення земель	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	5000
2	Проведено нарахування на заробітну плату за рахунок цільового фінансування з державного бюджету	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	65 «Розрахунки за страхуванням»	1850

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
3	Нараховано постачальникам за надані послуги та поставлені матеріали	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1150
4	Зараховано до складу основних засобів вартість робіт з меліорації	102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	8000
5	Надійшли кошти на фінансування витрат на меліорацію земель за рахунок коштів державного бюджету	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»	48 «Цільове фінансування та цільові надходження»	8000
6	Утримано прибутковий податок із заробітної плати працівників, нарахованої за рахунок коштів державного бюджету	661 «Розрахунки за заробітною платою»	641 «Розрахунки за податками»	1000
7	Одержано в касу на виплату заробітної плати	301 «Каса в національній валюті»	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»	4000
8	Виплачено заробітну плату працівникам за рахунок коштів державного бюджету	661 «Розрахунки за заробітною платою»	301 «Каса в національній валюті»	4000
9	Погашено заборгованість перед постачальниками, органами соціального страхування та по платежах до бюджету	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»	1150
		641 «Розрахунки за податками»	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»	1000
		65 «Розрахунки за страхуванням»	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»	1850
	Разом			4000
10	Зменшено цільове фінансування і віднесено на доходи майбутніх періодів	48 «Цільове фінансування та цільові надходження»	69 «Доходи майбутніх періодів»	8000
11	Нараховано амортизація за звітний період на суму проведених витрат на поліпшення земель	23 «Виробництво»	131 «Знос основних засобів»	1000
12	На суму нарахованої амортизації зменшено доходи майбутніх періодів і віднесено на доходи звітного періоду	69 «Доходи майбутніх періодів»	718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»	1000

Як відображуються в бухгалтерському обліку використання коштів Державного бюджету України на виконання державних програм селекції в рослинництві і тваринництві?

На реалізацію державної програми селекції у рослинництві і тваринництві сільськогосподарським товаровиробникам з Державного бюджету України виділяються певні кошти. Їх облік здійснюється на окремих аналітичних рахунках рахунка 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Їх облік наведено в табл. 10.4.

10.4. Облік використання коштів Державного бюджету України на виконання державної програми селекції

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Оприбутковане елітне насіння, отримане від науково-дослідної селекційної станції за ринковими цінами (в тому числі сортонадбавка — 1000 грн)	208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	5000
2	Нараховано часткове відшкодування сортових надбавок на придбане елітне насіння	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»	800
3	Зараховано на поточний рахунок в банку суму нарахованого відшкодування сортових надбавок	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	800
4	Відображено використання сум цільового фінансування на суму визнаного доходу	48 «Цільове фінансування та цільові надходження»	718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»	800
5	Відображено визначення фінансового результату на суму отриманого відшкодування	718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»	791 «Результат від основної діяльності»	800
6	Віднесено на витрати по сіву висіяне насіння еліти	23 «Виробництво»	208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	5000

Як відображуються в бухгалтерському обліку отримання короткострокових кредитів банку і часткової компенсації з бюджету суми відсотків за кредитами, виданими сільгоспвиробникам?

За останні роки значно розширилися можливості кредитування сільськогосподарського виробництва. В 2002 р. сума кредитів сільськогосподарським товаровиробникам досягла майже 4,5 млрд грн, що в 11 разів більше, ніж у 1999 р. Згідно з чинним законодавством та рішенням Кабінету Міністрів України із бюджету України здійснюється часткова компенсація оплачених відсотків за кредитами,

отриманих в комерційних банках. У зв'язку з тим, що економічний зміст кредитів і їх облік розглядався в попередніх розділах підручника (4.8; 4.8.1; 4.8.2; 4.8.3), розглянемо лише особливості бухгалтерського обліку часткової компенсації з бюджету суми відсотків за кредитами, виданими сільгоспвиробникам. Для цих цілей в межах рахунка 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» відкривається окремий субрахунок «Часткове бюджетне відшкодування відсотків за кредит».

Бюджетні кошти по частковій компенсації відсотків по кредиту не зараховується на спеціальний рахунок підприємства в банку, а безпосередньо із бюджету перераховується банку кредитору. Методику обліку названих коштів на рахунках бухгалтерського обліку наведено у табл. 10.5.

10.5. Відображення в бухгалтерському обліку отримання короткострокових кредитів банку і часткової компенсації з бюджету суми відсотків за кредитами

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	На поточний рахунок у банку зараховано короткостроковий кредит банку	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»	200 000
2	При здійсненні попередньої оплати рахунків постачальників ТМЦ за рахунок кредиту банку з позичкового рахунка відкритого підприємству по кредитній угоді	371 «Розрахунки за виданими авансами»	601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»	200 000
3	Відображений податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	33 320

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
4	Оприбутковано ТМЦ	20 «Виробничі запаси»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	166 680
5	Відображення розрахунків за податковим кредитом з ПДВ	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	3320
6	Проведено зарахування виданого авансу	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	200 000
7	Нараховані банку відсотки по отриманому кредиту а) на повну величину кредитної ставки б) на суму зменшення відсотків банку в результаті часткової сплати сум за рахунок бюджетного відшкодування (50 %)	951 «Відсотки за кредит» 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» субрахунок «Часткове бюджетне відшкодування відсотків за кредит»	40 000 20 000
8	Відображено використання сум цільового фінансування (часткової сплати відсотків за кредит) при визнанні їх доходом	48 «Цільове фінансування і цільові надходження» субрахунок «Часткове бюджетне відшкодування відсотків за кредит»	718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»	20 000
9	Відображено визначення результату від фінансових операцій з кредитування: а) списано нараховані відсотки за кредит в повному розмірі на зменшення доходу від фінансових операцій б) списано відсотки за кредит, які компенсовано із бюджету на збільшення доходу від фінансових операцій	792 «Результат фінансових операцій» 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»	951 «Відсотки за кредит» 792 «Результати фінансових операцій»	40 000 20 000

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
10	Повернено підприємством кредит банку	601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	200 000
11	Погашено заборгованість (в сумі %, що сплачує підприємство) перед банком за відсотками по кредиту	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	20 000

Як формується і обліковується фонд відтворення орендованих основних засобів у сільськогосподарських підприємствах?

При відображенні в обліку операцій з оренди необоротних активів слід виходити з того, що об'єктом оренди виступають конкретно визначені об'єкти основних засобів. Майновий пай не може бути об'єктом оренди. Оренда основних засобів, які належать фізичним особам визнається операційною орендою.

Якщо у договорі оренди передбачено, що частина орендної плати акумулюється у орендаря у фонді відтворення основних засобів, то операції з формування і поповнення цього фонду за рахунок орендної плати відображаються за дебетом рахунка 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» і кредитом рахунка 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», де відкривається окремий субрахунок «Фонд відтворення орендованих основних засобів» за кредитом цього субрахунку відображаються кошти, отримані як джерело фінансування, за дебетом — суми, використані на відтворення орендованих активів, а також повернення не використаних сум, які виплачуються власникам у разі, якщо відновлювальні роботи не проводились.

Виведення з експлуатації орендованих основних засобів з причин технічної непридатності оформляється актом на списання основних засобів, а відчуження — актом приймання-передачі. На підставі цих актів вибуття орендованих об'єктів відображається на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи».

Оприбуткування матеріальних цінностей, отриманих в результаті ліквідації або демонтажу орендованих основних засобів, відображається за дебетом відповідних рахунків та кредитом рахунка 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» субрахунок «Фонд відтворення орендованих основних засобів», якщо передбачено договором оренди.

За рахунок фонду відтворення основних засобів може проводитися ремонт, реконструкція, модернізація та придбання основних засобів. Напрями використання фонду відтворення обов'язково повинні бути обумовлені договором між орендарем та орендодавцями. При отриманні або модернізації основних засобів за рахунок коштів фонду відтворення всі витрати накопичуються на рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів». На вартість придбаних або модернізованих об'єктів дебетується рахунок 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів» і кредитується рахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів». В результаті цієї операції зменшується фонд відтворення основних засобів і збільшується дохід від реалізації необоротних активів. Тому одночасно з попередньою операцією необхідно складати паралельні бухгалтерські проводки:

- а) на вартість придбаних (модернізованих) основних засобів дебет рахунка 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» субрахунок «Фонд відтворення орендованих основних засобів» кредит рахунка 742 «Дохід від реалізації необоротних активів»;
- б) на суму податкових зобов'язань з ПДВ дебет 742 «Дохід від реалізації необоротних активів» кредит 641 «Розрахунки за податками».

Якщо договором оренди передбачено, що ремонт орендованих основних засобів орендар проводить за рахунок фонду відтворення та всі витрати по ремонту накопичуються на рахунку 23 «Виробництво», а по його завершенні на вартість ремонту дебетується рахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» і кредитується рахунок 23 «Виробництво».

Одночасно складаються паралельні бухгалтерські проводки:

- а) на вартість ремонту орендованих основних засобів — дебетується рахунок 48 «Цільове фінансування і цільове надходження» субрахунок «Фонд відтворення основних засобів» і кредитується рахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;
- б) на суму податкового зобов'язання з ПДВ — дебетується рахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» і кредитується рахунок 641 «Розрахунки за податками».



Розділ 11

ОБЛІК ВИРОБНИЦТВА

11.1. Завдання обліку виробництва

Підприємство в будь-якій організаційно-правовій формі чи галузі народного господарства, у тім числі і сільському господарстві, складається з трьох взаємопов'язаних видів діяльності: інвестиційної, операційної та фінансової діяльності.

Визначення кожного з названих видів діяльності дається в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів», де інвестиційна діяльність визначається як придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. В минулому такі операції в обліку відображались як капітальні вкладення та операції з цінними паперами (фінансові вкладення).

Фінансова діяльність — діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства. Така діяльність традиційно вивчається як облік джерел господарських засобів (облік власності).

Нарешті, операційна діяльність — це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» до складу операційної діяльності включає: виробництво, збут, управління та іншу операційну діяльність (зміна розміру виробничих запасів, сумнівні борги, курсові різниці та ін.).

У цьому розділі буде розглянуто лише частину операційної діяльності — виробництво.

Процес виробництва являє собою, з одного боку, процес виробничого споживання засобів, предметів праці та самої праці (живої), а з іншого — джерело одержання нової продукції (робіт чи послуг).

Основною метою обліку виробництва є своєчасне, повне, вірогідне відображення фактичного розміру і складу витрат та контроль за використанням всіх видів виробничих ресурсів, а також обсягу виробленої продукції (наданих робіт чи послуг) в натуральних та грошових вимірниках. З формулювання мети можна визначити основні завдання обліку виробництва. Це:

- ▶ визначення складу та розмежування виробничих витрат за їх економічним змістом, місцем прикладення (центрами відповідальності), елементами, статтями обліку, суміжними періодами та іншими ознаками, передбаченими відповідними стандартами фінансового та управлінського обліку;

- ▶ своєчасне та повне відображення виготовленої продукції, наданих робіт чи послуг за їх кількістю та якістю в розрізі окремих об'єктів обліку, центрів відповідальності та суміжних періодів;

- ▶ встановлення фактичного рівня собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) відповідно до затверджених положень та порівняння його з нормативним, розрахунковим (прогнозним, кошторисним) та рівнем ринкових цін;

- ▶ формування відповідної інформації про обсяг витрат та виготовленої продукції (робіт, послуг) в передбаченій системі документів, облікових реєстрів та звітності.

Щоб виконати ці завдання обліковим працівникам необхідно чітко знати Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та загальноприйняту класифікацію витрат.

11.2. Економічний зміст виробничих витрат та їх класифікація

Зважаючи на те, що виробничі витрати є породженням відповідних факторів виробництва, їх економічний зміст можна визначити як спожиту частку виробничих ресурсів.

Витрати — це використані у процесі виробництва різні речовини і сили природи на виготовлення нового продукту праці. В умовах товарного виробництва грошовий вираз суми витрат на виготовлення конкретного продукту називають собівартістю. Зміст термінів витрати і собівартість поєднується в понятті витрати виробництва.

Визнання витрат. Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» витратами визнаються:

1. Витрати відображуються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

2. Витратами звітнього періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

3. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

4. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітнього періоду, в якому вони були здійснені.

5. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Витратами не визнаються:

1. Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.

2. Погашення одержаних позик.

3. Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 цього Положення (стандарту).

4. Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

11.2.1. Склад витрат виробництва

Випуск готової продукції, яка призначена для реалізації, і одержання прибутку є головною метою виробничої діяльності підприємства. В процесі виробництва формуються витрати на виробництво продукції і її виробнича собівартість.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством.

За способом включення до собівартості витрати поділяються на прямі та непрямі.

Прямими називаються ті витрати, які безпосередньо можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат і включені до собівартості продукції (робіт, послуг).

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції або є її необхідним компонентом, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт, або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Іншими словами, до прямих витрат на оплату праці належать: основна заробітна плата основного виробничого персоналу підприємства, нарахована робітникам та службовцям за тарифними ставками, відрядними розцінками, посадовими окладами, включаючи індексацію заробітної плати, а також витрати на оплату праці позаштатних працівників, які виконують роботи, пов'язані з виробництвом продукції; вартість продукції, що видається у вигляді натуральної оплати працівникам, зайнятим у сільськогосподарському виробництві; надбавки і доплати до тарифних ставок та окладів, у тім числі за роботу в нічний час, за суміщення професій, розширення зон обслуговування; вартість харчування, продуктів, що відповідно до чинного законодавства безкоштовно надаються працівникам підприємств окремих галузей; оплата щорічних відпусток та інша додаткова оплата; одноразові винагороди за вислугу років; оплата праці позаштатних працівників за виконання робіт згідно з договорами цивільно-правового характеру, включаючи договір підяду, за умови, що розрахунки з робітниками за виконану роботу проводить безпосередньо підприємство.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо.

При групуванні витрат під об'єктом обліку витрат слід розуміти продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Непрямі витрати — це витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом. Такі витрати відносяться до вирошування багатьох культур, кількох 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, а згідно з П(С)БО 16 «Витра-

ти» — загальнови­роб­ни­чи­ми витратами. Склад загально­ви­роб­ни­чих витрат буде наведено в інших розділах.

Подальша деталізація витрат в обліку здійснюється в розрізі статей калькулювання собівартості. В сільському господарстві застосовують достатньо широку номенклатуру статей (табл. 11.1).

Характеристику цих статей буде наведено при обговоренні обліку в окремих галузях виробництва.

11.1. Номенклатура статей витрат в основних галузях сільськогосподарського виробництва

Статті витрат	В рос­лин­ни­цтві	В тва­рин­ни­цтві	Допо­між­ні вироб­ни­цтва	Під­соб­ні про­мис­ло­ві вироб­ни­цтва
Витрати на оплату праці	+	+	+	+
Відрахування на соціальні заходи	+	+	+	+
Насіння і посадковий матеріал	+			
Добрива	+			
Засоби захисту рослин і тварин	+	+		
Корми		+	+	
Сировина і матеріали (без зворотних відходів)			+	+
Роботи та послуги	+	+	+	+
Витрати на утримання основних засобів	+	+	+	+
У тім числі				
Паливо і мастильні матеріали	+	+	+	+
Амортизація основних засобів	+	+	+	+
Інші витрати	+	+	+	+
Витрати на управління і обслуговування виробництва	+	+	+	+

Підводячи підсумки класифікації виробничих витрат, можна констатувати, що виробнича собівартість складається з прямих витрат і непрямих витрат (загально­ви­роб­ни­чих витрат) без долі загально­го­спо­дар­ських та комерційних витрат.

Прямі виробничі витрати обліковуються безпосередньо на рахунку 23 «Виробництво».

Непрямі витрати обліковуються на рахунку 91 «Загально­ви­роб­ни­чі витрати». В кінці звіт­но­го періоду рахунок 91 закривається шляхом списання розподі­ле­них між видами продукції загально­ви­роб­ни­чих витрат в дебет рахунка 23 «Виробництво».

Отже, підприємство обліковує вироблену продукцію за скороченою (неповною) собівартістю.

Порядок обліку готової продукції за скороченою (без частки загальногосподарських і комерційних витрат) собівартістю і віднесення умовно-постійних (адміністративних) витрат прямо на рахунок 79 «Фінансові результати», відомі в країнах з розвинутою економікою, як облік за методом «Директ-Костинга».

За цією методикою в тих випадках, коли необхідно визначити собівартість конкретного виду продукції включають і долю загальногосподарських та комерційних витрат, виходячи з діючих на підприємстві ставок їх розподілу, тобто до повної фактичної собівартості.

Загальногосподарські витрати, які зв'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства в цілому, обліковуються на рахунок 92 «Адміністративні витрати». Витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції, рекламою, доставкою продукції споживачам та інші витрати підприємства з реалізації обліковуються на рахунок 93 «Витрати на збут».

Шляхом порівняння виручки за реалізовану продукцію з її скороченою собівартістю визначають маржанальний дохід, величина якого повинна покрити суму адміністративних витрат і витрат на збут і дати певний прибуток підприємству.

В умовах застосування «Директ-Костинга» більш виразно проявляється різна рентабельність готової продукції, оскільки різниця між продажними цінами і скороченою собівартістю не вуалюється внаслідок списання умовно-постійних витрат на собівартість конкретної готової продукції.

Вважається, що умовно-постійні витрати слабо пов'язані з собівартістю окремих видів продукції. Крім того, такий зв'язок у більшості випадків взагалі неможливо встановити, тому розподіл цих витрат пропорційно умовним базам призводить до суттєвих викривлень собівартості окремих видів продукції і визначення їх істинної рентабельності.

11.2.2. Класифікація витрат за елементами та її зв'язок із класифікацією витрат за статтями калькуляції

При калькулюванні собівартості продукції важливу роль відіграє класифікація витрат за елементами (економічним змістом) і статтями калькуляції (характером виникнення і призначенням). Елементи витрат за економічним змістом є однорідними. Витрати, які утворюють елемент собівартості, включають витрати незалежно від специфіки виробництва продукції.

П(С)БО 16 «Витрати» регламентує порядок витрат операційної діяльності за такими економічними елементами:

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

До складу елемента «Матеріальні затрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- палива й енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

До складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та 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 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 увійшли до складу елементів, наведених вище, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, на виплату матеріальної допомоги, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

До фінансових витрат відносяться витрати на відсотки за користування отриманими кредитами.

Групування витрат за економічними елементами здійснюється у всіх галузях народного господарства. Це дає можливість встановити потребу в оборотних та необоротних активах, показує скільки яких активів витрачено, незалежно де вони вироблені, на які цілі використані, а також характеризує структуру витрат.

Але класифікація витрат за економічними елементами не дозволяє обчислювати собівартість окремих видів продукції та встановлювати обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства. З цією метою застосовують класифікацію витрат за статтями калькуляції залежно від їх призначення та місця виникнення.

Між витратами на виробництво, які згруповані за економічними елементами, і витратами в калькуляційному розрізі існує як взаємозв'язок, так і відмінність. Наприклад, до елемента «Матеріальні витрати» включаються всі витрачені на виробництво матеріали, а в собівартості готової продукції за статтями (насіння і посадковий матеріал, добрива, засоби захисту рослин і тварин, корми, сировина і матеріали, паливо і мастильні матеріали) відображаються лише ті з них, які використані на виробництво готової продукції (робіт, послуг) рослинництва, тваринництва, промислових та інших виробництв. Інша частина матеріалів відображається в статтях, що формують виробничу собівартість («Загальновиробничі витрати») та у складі витрат діяльності («Адміністративні витрати», «Витрати на збут»).

Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюються підприємством самостійно і залежить як від питомої ваги їх видів або груп витрат, так і від ступеню економічної однорідності витрат, які об'єднані в статті, специфіки підгалузі, організації виробництва, різноманітності технологічних процесів, можливості прямого або обґрунтованого непрямого віднесення витрат на собівартість готової продукції (робіт, послуг).

Класифікація за статтями застосовується в обліку при формуванні і визначенні фактичної (звітної) собівартості. Вона дає можливість здійснювати контроль цільового витрачення коштів та виявити резерви зниження собівартості продукції.

11.3. Характеристика обліку виробництва як складової частини фінансового та управлінського обліку

Фінансовий та управлінський облік відрізняються деталізацією інформації, її спрямованістю, доступністю, споживачами даних та системою обмежень, які регулюють фінансову звітність.

Управлінський облік суттєво відрізняється від фінансового саме орієнтацією останнього на складання звітності. Для управління підприємством необхідна більш детальна інформація, яка враховує не лише особливості технології та організації саме цього підприємства, але й його підрозділів, навіть виконавців. Ви-

ходячи з цього, легко можна визначити, які з вищеназваних ознак класифікації витрат стосуються управлінського, а які — фінансового обліку.

В сучасній літературі є різні підходи до трактування понять і співвідношення «управлінський облік» і «виробничий облік». Традиційно облік витрат, як частина бухгалтерського обліку, мав своєю ціллю узагальнення витрат для калькулювання собівартості продукції. Сучасний же управлінський облік, використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, забезпечує не лише потреби виробництва, а й маркетингу, управління дослідженнями та інших сфер бізнесу. Забезпечуючи аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей, він виходить за межі лише управлінського обліку.

З іншого боку, виробничий облік забезпечує узагальнення інформації про собівартість запасів, реалізованої продукції (робіт та послуг) та визначення фінансових результатів, що необхідно для складання фінансової звітності. Тому сучасне трактування обліку виробництва формулюється як джерело даних про витрати в процесі виробничої діяльності, що використовуються як в управлінському, так і фінансовому обліку (рис. 11.1).

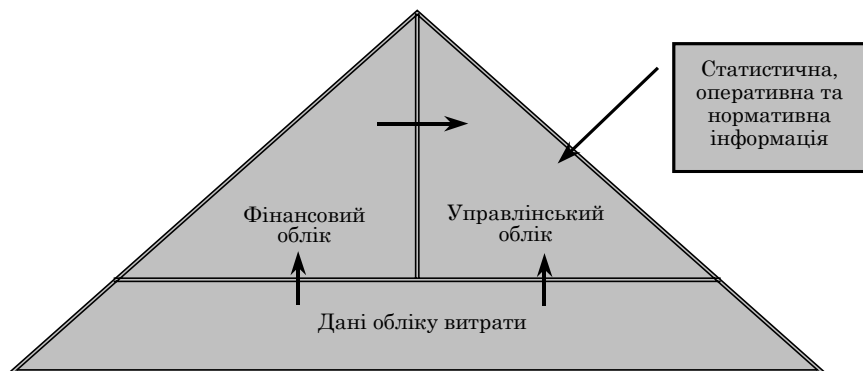


Рис. 11.1. Взаємозв'язок обліку витрат, фінансового та управлінського обліку

Сучасний облік виробництва є складовою частиною системи бухгалтерського обліку, повинен акумулювати і систематизувати витрати для:

- оцінки запасів і визначення фінансових результатів;
- обґрунтування управлінських рішень;
- забезпечення внутрішньогосподарського контролю.

Однак реалізація даних вказаних видів обліку в розрізі облікових реєстрів, бухгалтерських рахунків та форм звітності залежить від підходів до організації системи бухгалтерського обліку. З такої точки зору виділяють дві системи (підходи) щодо облікової роботи:

- двоколова система, за умови виділення двох автономних груп (класів) рахунків бухгалтерського обліку: управлінського та фінансового;

- інтегрована система, за якою рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиного плану рахунків.

З прийняттям нового плану рахунків в Україні визначилась інтегрована система обліку. З самої побудови плану рахунків зрозуміло, що 1 – 3 класи рахунків призначені для відображення об'єктів активу балансу, 4 – 6 — пасиву, а 7 – 9 для складання звіту про фінансові результати. Рахунки для обліку операційної діяльності розміщені в основному в 8 та 9 класах плану рахунків «Витрати за елементами» та «Витрати діяльності». Рахунки цих класів, виходячи з розмірів підприємства, та за його вибором, можуть застосовуватися одночасно, або лише один з названих класів. У випадку, коли рахунки 9-го класу не застосовуються, додатково залучається також рахунок 85 «Інші витрати». Якщо ж застосовуються рахунки обох класів, то цей рахунок не використовують.

Крім того, витрати виробництва знаходять своє відображення на рахунку 23 «Виробництво», де узагальнюється інформація про виробничі витрати підприємства. Сальдо по рахунку 23 означає незавершене виробництво і відображується в активі балансу, саме тому цей рахунок включено до 2 класу «Запаси». Це ж можна віднести до рахунка 24 «Брак у виробництві».

Деякі витрати, частково пов'язані з виробничою діяльністю, обліковуються також на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». На цьому рахунку узагальнюється інформація про витрати, що здійснено в звітному році, але які підлягають віднесенню до витрат майбутніх періодів. Крім рахунків виробництва витрати з цього рахунка розподіляють на рахунки, пов'язані зі збутом продукції, організацією і управлінням підприємством загалом (адміністративні витрати), іншою операційною, а також інвестиційною діяльністю.

Подальша ж деталізація даних про витрати та вихід продукції основних та інших галузей виробництва здійснюється в розрізі цілої системи субрахунків та об'єктів аналітичного обліку, які відкриваються до названих синтетичних рахунків.

Система субрахунків повинна встановлюватися відповідними нормативними документами міністерств та відомств, що і є найвищою ланкою управління галуззю. В сільському господарстві на перехідному етапі доцільно зберегти номенклатуру субрахунків в розрізі синтетичного рахунка 23, яка б максимально відповідала системі синтетичних рахунків за третім розділом старого плану рахунків.

Аналітичний облік по кожному з субрахунків ведеться за окремими видами виробництва, переділами, партіями в розрізі статей, передбачених «Рекомендаціями про планування, облік і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств». На вимогу керівництва підприємства чи окремих його підрозділів, особливо у великих господарствах аналітичний облік витрат може здійснюватися у розрізі господарських підрозділів, центрів прикладення витрат чи відповідальності.

Інформація, яка надається управлінським обліком орієнтована на задоволення потреб стратегічного та поточного управління, на оптимізацію використання ресурсів, забезпечення об'єктивної оцінки діяльності підрозділів та окремих керівників.

Відображуючи операції, які здійснює підприємство, бухгалтер накопичує дані про витрати і доходи його структурних підрозділів та розробляє внутрішню систему звітності, що дає змогу оцінювати результати їх діяльності.

Роль бухгалтера в процесі поточного контролю полягає в тому, що він систематично порівнює фактичні дані про рівень витрат з планами чи кошторисами, розраховує, аналізує та моделює можливі відхилення. Для обґрунтування управлінських рішень на різних рівнях бухгалтер узагальнює, систематизує і надає необхідну інформацію, готує рекомендації відносно можливих наслідків обраного варіанту подій. Функції, що виконує бухгалтер, який обслуговує керівників окремих підрозділів підприємства, значно ширші, ніж бухгалтера, який реєструє господарські операції в системі рахунків фінансового обліку. Тому бухгалтера, який здійснює інформаційне забезпечення системи управління, називають ще бухгалтером-аналітиком. Такий бухгалтер бере участь у процесі планування господарської діяльності, у складанні та узгодженні кошторисів і бюджетів, розробці нормативів та стандартів витрат, надає інформацію про минулі події та складає розрахунки про можливі наслідки майбутніх дій.

Узагальнення даних управлінського обліку про витрати та вихід продукції здійснюється в системі передбачених субрахун-

ків та синтетичних рахунків (фінансового обліку) у відповідних зведених документах та реєстрах синтетичного та аналітичного обліку, які розглядатимуться в наступних підрозділах.

Взаємозв'язок між функціями управління та системою обліку показано на рис. 11.2.

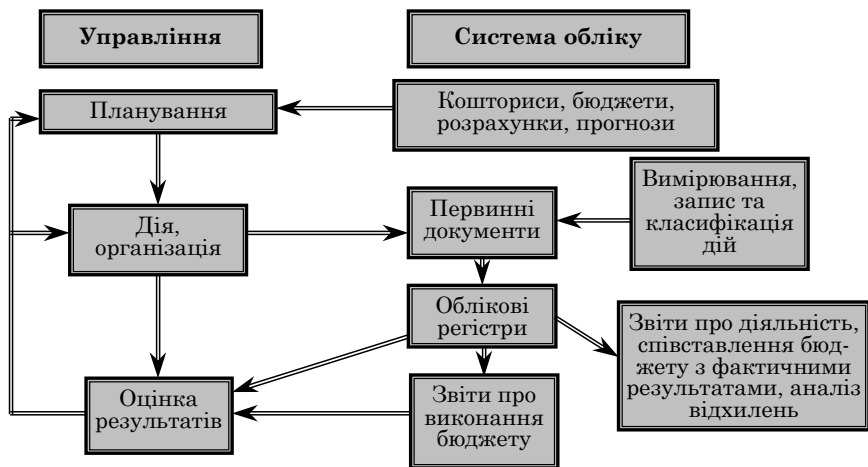


Рис. 11.2. Взаємозв'язок системи обліку та функцій управління

При визначенні місця обліку процесу виробництва в системі рахунків фінансового обліку вже відзначалось, що з прийняттям нового плану рахунків в Україні впроваджується інтегрована система обліку.

З вивчення попередніх розділів курсу видно, що така система базується на безперервному обліку запасів, тобто всі поточні зміни залишків сировини, готової продукції та незавершеного виробництва відображується на відповідних рахунках. В такій системі в основу виділення рахунків для обліку витрат виробництва покладено функціональну ознаку. Рахунки виробничого обліку «вмонтовано» в загальну систему рахунків, в результаті чого вони кореспондують з рахунками фінансового обліку.

Залежно від розміру підприємства та за його вибором із загальної системи рахунків обирається варіант із застосуванням всіх рахунків, чи виключаючи один з розділів (8 або 9). Прямі виробничі витрати відображуються безпосередньо на рахунку 23 «Виробництво», а непрямі попередньо накопичуються на рахунку 91

«Загальновиробничі витрати», які в кінці звітнього періоду також списуються на рахунок 23 і розподіляються між об'єктами калькуляції.

Витрати підприємства та окремих його підрозділів, що здійснюють функції управління, збуту, наукових досліджень та інші, не включаються до виробничої собівартості продукції (робіт чи послуг). Подальше перегрупування витрат за статтями, елементами витрат, видами продукції та центрами відповідальності здійснюється в обраній системі синтетичних рахунків, субрахунків та аналітичних рахунків.

Невеликі за розміром сільськогосподарські підприємства, утім числі фермерські господарства, які складають повну систему звітності, для складання звіту про фінансові результати повинні накопичувати інформацію про виробничі витрати за елементами, що передбачено в системі рахунків 8 класу. Така інформація потрібна для макроекономічних показників у системі національних рахунків. Такі підприємства можуть не використовувати рахунки 9 класу «Витрати діяльності» та рахунок 23 «Виробництво». В кінці ж року накопичені за елементами витрати одночасно з доходами (клас 7) списуються безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати». Загальну схему відображення операцій за скороченою схемою рахунків наведено на рис. 11.3.

Така організація обліку виробництва не дозволяє в системному порядку визначати фактичну собівартість виготовленої продукції (робіт, послуг), тому для виробничих (комерційних) підприємств допустимий перехідний варіант обліку з частковим застосуванням рахунка 23. При цьому частину прямих витрат виробництва та загальновиробничих щомісячно списують з кредиту рахунків 80-84 на дебет рахунка 23 «Виробництво», а з кредиту цього рахунка списують собівартість одержаної продукції (робіт, послуг). Решту ж витрат, пов'язаних з управлінням підприємством загалом, збутом продукції та іншою операційною діяльністю, щомісячно або в кінці року списують безпосередньо в дебет рахунка 79.

Більші за розміром сільськогосподарські підприємства повинні застосовувати як рахунок 23 «Виробництво», так і рахунки 9 класу «Витрати діяльності». При цьому перегрупування витрат за елементами для складання фінансової звітності вони можуть здійснювати в позасистемному порядку (без рахунків 8 класу). Загальну схему обліку виробництва наведено на рис. 11.4.

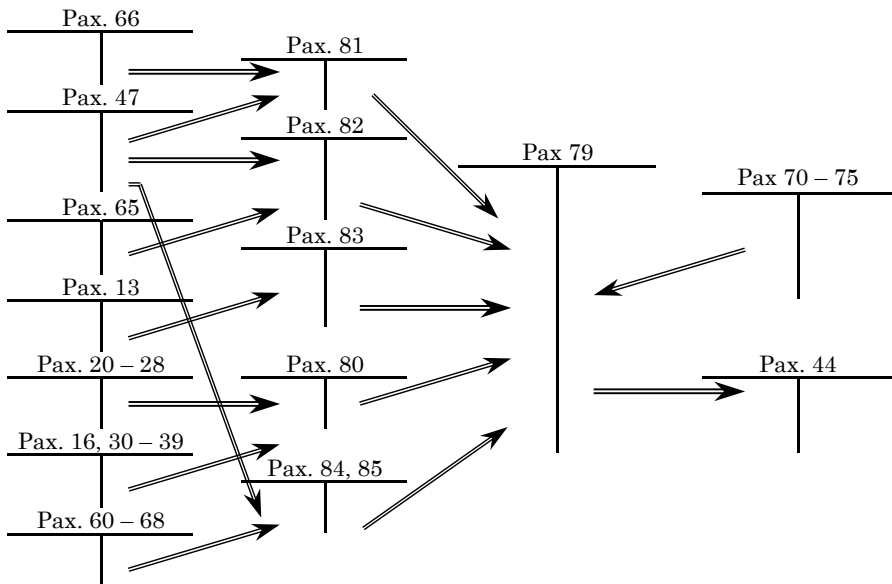


Рис. 11.3. Спрощена схема обліку виробничих витрат і доходів

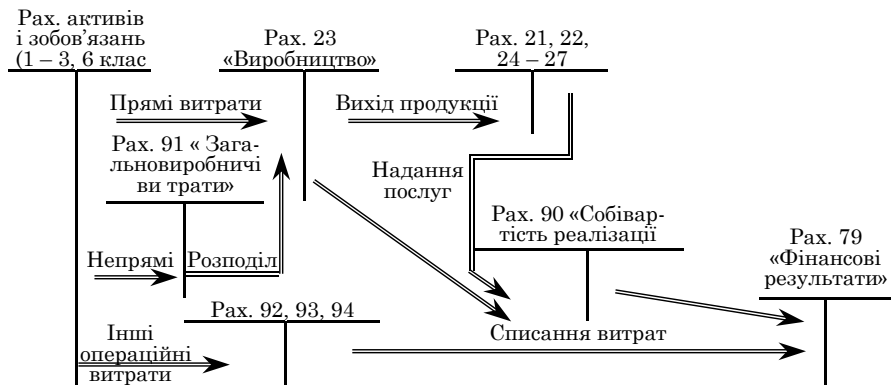


Рис. 11.4. Схема обліку виробничих та інших витрат операційної діяльності сільськогосподарських підприємств

За такою схемою бухгалтерія має можливість провести калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), відобразити зміну призначення виробничих запасів (для реалізації чи виробничого споживання) та фінансового результату від реалізації кожного виду товарів.

Слід зазначити, що рахунок 85 «Інші витрати», призначений для обліку витрат, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю підприємства, оподаткуванням прибутку і надзвичайними подіями, застосовується лише у випадку невикористання в обліку рахунків 9 класу. Такі витрати вважаються витратами періоду, не можуть збільшувати вартість активів підприємства і списуються за рахунок фінансових результатів.

За рішенням керівництва підприємства та його економічних служб бухгалтерія може одночасно використовувати рахунки 8 та 9 класів. Це дозволяє системним шляхом одержати інформацію про витрати в розрізі елементів для складання звітності, а потім перегрупувати їх за центрами відповідальності, видами діяльності та об'єктами калькуляції (рис. 11.5).

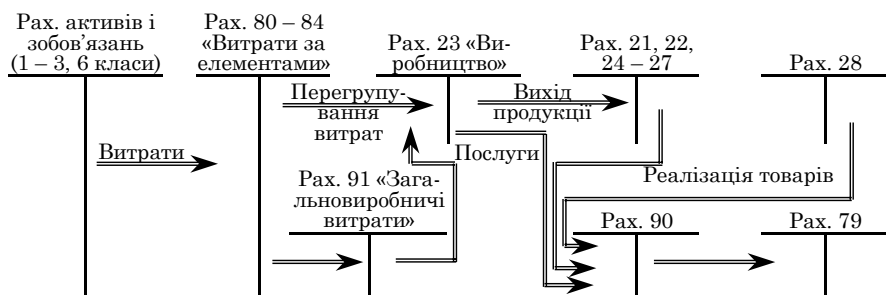


Рис. 11.5. Повна (розгорнута) схема обліку виробничих витрат і виходу продукції

Як бачимо з цього рисунка, перша частина схеми (групування витрат за елементами) аналогічна спрощеній схемі обліку, а друга — повністю відповідає вимогам положення про калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції та оцінки виробничих запасів. Крім того, слід відзначити, що за цією схемою витрати, не пов'язані з процесом виробництва, які відображуються на рахунках 92 – 94, також попередньо групуються на рахунках витрат за елементами.

З наведених схем витікає кореспонденція рахунків та субрахунків з усіх господарських операцій, пов'язаних з процесом сільськогосподарського виробництва та відображення в зведених документах, реєстрах синтетичного і аналітичного обліку, система яких буде розглянута в наступних темах розділу.

11.4. Облік допоміжних виробництв, утримання та експлуатації машин й обладнання

Допоміжні виробництва виконують роботи і надають послуги рослинництву, тваринництву, промисловим виробництвам, обслуговуючим господарствам, будівництву та іншим підприємствам і особам. До них належать: ремонтно-механічні майстерні, автомобільний і гужовий транспорт, електро-, водо- і газопостачання, холодильні прилади (обладнання, устаткування).

Машинно-тракторний парк — невід’ємна частина основного виробництва в рослинництві. Однак для нагромадження витрат, які безпосередньо не можна віднести на основне виробництво, їх обліковують на окремому субрахунку.

Облік витрат і виконаних робіт допоміжних виробництв забезпечує контроль:

- за виконанням госпрозрахункових завдань по кожному допоміжному виробництву;
- за правильним і економічно обґрунтованим відображенням величини витрат за їх статтями та елементами;
- за точним списанням виконаних робіт і послуг по об’єктах споживачів;
- за своєчасним і точним поданням необхідних даних для обчислення фактичної собівартості одиниці робіт і послуг кожного допоміжного виробництва;
- за правильним списанням калькуляційних різниць між плановою і фактичною собівартістю робіт і послуг.

На якому рахунку обліковують витрати, виконані роботи (послуги) допоміжними виробництвами?

Облік витрат, виконаних робіт і послуг ведуть на субрахунку 234 «Допоміжні виробництва». По дебету субрахунка відображують як прямі витрати, безпосередньо пов’язані з виконанням робіт і наданням послуг, так і непрямі, пов’язані з організацією і управлінням допоміжними виробництвами. По кредиту рахунка відображують вартість продукції, виробів, виконаних робіт і наданих послуг.

Залежно від видів допоміжних виробництв субрахунок 234 «Допоміжні виробництва» має такі субрахунки другого порядку: 2341 «Ремонтні виробництва», 2342 «Автомобільний транспорт», 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)», 2344 «Водопостачання», 2345 «Гужовий транспорт».

Що обліковується на субрахунок «Ремонтні виробництва»?

На цьому субрахунку обліковують витрати ремонтно-механічних майстерень на ремонт виробничого обладнання, машин, транспортних засобів, модернізацію, устаткування, техобслуговування, виготовлення запчастин, інструментів та інших виробів.

Трактори, комбайни, автомобілі, що надійшли для ремонту, ретельно оглядаються у присутності інженера-механіка і завідувача майстерні, за необхідності розбираються окремі вузли й агрегати. Так визначаються складність ремонту, обсяг робіт і потреба в запчастинах. За результатами огляду складають Відомість дефектів на ремонт машин (ф. № 130) у двох примірниках: один залишається в ремонтно-механічній майстерні і є кошторисом для проведення ремонту, другий передається завідувачу складу для видачі потрібних ремонтних матеріалів і запчастин. Після закінчення ремонту Відомість дефектів разом з лімітно-забірними картками, накладними та іншими первинними документами надходить до бухгалтерії, де визначають фактичну вартість витрачених запасних частин і ремонтних матеріалів, оплату праці та інші фактичні витрати на ремонт.

Прямі витрати на ремонт тракторів, машин і устаткування обліковують (групують) у Журналі обліку витрат у ремонтній майстерні (ф. № 36), який складається на підставі Відомості дефектів та інших первинних документів по кожній окремій машині (трактору, комбайну, автомобілю), по сільськогосподарських машинах загалом і роботах з виготовлення інвентарю.

У Журналі обліку витрат у ремонтній майстерні (ф. № 36) прямі витрати обліковують за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; паливо; будівельні матеріали; запасні частини; малоцінні і швидкозношувані предмети; роботи і послуги.

На статтю «Паливо» списують вартість палива, витраченого на обкатку машин після ремонту і промивання деталей під час ремонту. На вартість списаного палива дебетують субрахунок 2341 «Ремонтні виробництва» по кожному ремонтваному об'єкту і кредитують субрахунок 203 «Паливо» (80).

На статті «Будівельні матеріали» відображують вартість будівельних матеріалів, витрачених на ремонт. Дебетують субрахунок 2341 «Ремонтні виробництва» по кожному ремонтваному об'єкту і кредитують субрахунок 205 «Будівельні матеріали» (80).

На статтю «Запасні частини» списують вартість запасних частин, шин, акумуляторів, готових виробів, використовуваних для

заміни спрацьованих деталей, вузлів і обладнання під час ремонту основних засобів. На вартість запасних частин, списаних на ремонт об'єктів у ремонтній майстерні, дебетують субрахунок 2341 «Ремонтні виробництва» і кредитують субрахунок 207 «Запасні частини» (80).

На статті «Малоцінні і швидкозношувані предмети» обліковують вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів, використаних на ремонті об'єкта. Дебетують субрахунок 2341 «Ремонтні виробництва» і кредитують рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» (80).

На статті «Роботи і послуги» відображують вартість робіт і послуг, виконаних сторонніми організаціями або власними допоміжними виробництвами для цього ремонтovanого об'єкта. Дебетують субрахунок 2341 «Ремонтні виробництва» і кредитують рахунки 63, 68 та ін. (80).

На статті «Витрати на оплату праці» обліковують суми нарахованої основної і додаткової оплати праці робітникам ремонтної майстерні, зайнятим на ремонті машин, обладнання, тракторів тощо, а також на виготовленні виробів та інвентарю.

Суму нарахованої заробітної плати (оплати праці) записують на дебет субрахунка 2341 «Ремонтні виробництва» і кредит рахунка 66 «Розрахунки по оплаті праці» (81).

По статті «Відрахування на соціальні заходи» відображують відрахування від витрат на оплату праці робітників ремонтно-механічних майстерень на пенсійне забезпечення, на соціальне страхування на випадок тимчасової втрати працездатності, на соціальне страхування на випадок безробіття, на соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві в установленому розмірі. На суму відрахувань дебетують субрахунок 2341 «Ремонтні виробництва» і кредитують рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» (82).

Поряд із прямими витратами в ремонтно-механічних майстернях є витрати, які не можна безпосередньо включити до собівартості ремонтованих об'єктів. Тому такі витрати обліковують на окремому аналітичному рахунку «Цехові витрати» за такими статтями: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація основних засобів; інші витрати.

На статті «Матеріальні витрати» обліковують вартість списаних ремонтних матеріалів, виділених на ремонт майстерні та її обладнання. Дебетують субрахунок 2341, аналітичний рахунок «Цехові витрати» і кредитують рахунок 20 (80). Тут же облікову-

ють вартість електроенергії і води, використаних майстернею. На вартість списаної електроенергії, води, робіт і послуг, виконаних допоміжними виробництвами й іншими організаціями, дебетують субрахунок 2341, аналітичний рахунок «Цехові витрати» і кредитують рахунки 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками» та ін. (80).

На статтю «Матеріальні витрати» відносять також вартість спецодягу і спецвзуття, малоцінного інвентарю. Дебетують субрахунок 2341, аналітичний рахунок «Цехові витрати» і кредитують рахунок 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» (80).

На статтю «Витрати на оплату праці» відносять оплату праці завідувача ремонтної майстерні, інженера, механіка, нормувальника, комірника й іншого персоналу майстерні. Дебетують субрахунок 2341, аналітичний рахунок «Цехові витрати», кредитують рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці» (81).

На статтю «Відрахування на соціальні заходи» відносять відрахування від витрат на оплату праці працівників органам соціального страхування, Пенсійного фонду, в установленому розмірі. Дебетують субрахунок 2341, аналітичний рахунок «Цехові витрати», кредитують рахунок 65 (82).

На статті «Амортизація» обліковують суму нарахованої амортизації за основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами. На суму нарахованих амортизаційних відрахувань дебетують субрахунок 2341, аналітичний рахунок «Цехові витрати», кредитують рахунок 13 «Знос необоротних активів».

На статтю «Інші витрати» відносять інші загальні витрати майстерні:

► страхові платежі (дебет субрахунок 2341, аналітичний рахунок «Цехові витрати», кредит рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням») (84);

► витрати на відрядження (дебет субрахунок 2341, аналітичний рахунок «Цехові витрати», кредит субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами») (84);

► плата стороннім організаціям за пожежну охорону, послуги зв'язку та ін. (дебет субрахунок 2341, аналітичний рахунок «Цехові витрати», кредит рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями») (84).

Цехові витрати ремонтної майстерні розподіляють пропорційно до оплати праці, нарахованої безпосередньо за ремонти. При цьому складають Відомість розподілу цехових витрат.

На суму розподілених цехових витрат ремонтної майстерні дебетують субрахунок 2341 (аналітичні рахунки по кожному ре-

монтованому об'єкту) і кредитують субрахунок 2341, аналітичний рахунок «Цехові витрати».

Після розподілу непрямих витрат аналітичний рахунок «Цехові витрати» буде закрито, а на інших аналітичних рахунках субрахунка 2341 відображатимуться фактичні витрати на ремонт і роботи. Фактичні витрати по кожному ремонтваному об'єкту записують у Журнал обліку витрат у ремонтній майстерні (ф. № 36).

У кінці року витрати на закінчений ремонт по об'єктах списують на підставі Відомості списання витрат по закінчених ремонтваних об'єктах і виконаних роботах на ті рахунки, на яких обліковують витрати на їх утримання. Дебетують рахунки 23, 91, 92, 93 і кредитують субрахунок 2341 «Ремонтні виробництва».

Витрати по незавершеному виробництву в кінці року залишаються на субрахунку 2341 «Ремонтні виробництва».

Як ведеться облік на субрахунку «Автомобільний транспорт»?

На субрахунку 2342 «Автомобільний транспорт» обліковують витрати на утримання і експлуатацію вантажного автотранспорту, який знаходиться на

балансі господарства.

Основним первинним документом обліку роботи вантажного автотранспорту є Подорожній лист вантажного автомобіля. За даними дорожніх листів для обліку кількості годин роботи водіїв у наряді, суми нарахованої заробітної плати, витрат нафтопродуктів і обсягу виконаних робіт (вантажним транспортом — у тонно-кілометрах, пасажирським транспортом і спеціальними автомобілями нетранспортного призначення — у машино-днях) у бухгалтерії складають по кожному автомобілю і водію Накопичувальну відомість обліку роботи вантажного автотранспорту (ф. № 38).

На дебет субрахунка 2342 «Автомобільний транспорт» записують витрати на утримання і експлуатацію автомобільного транспорту, на кредит — списання витрат по споживачах послуг пропорційно до обсягу робіт у тонно-кілометрах по фактичній собівартості. При цьому витрати на перевезення людей і по роботах спеціальних автомобілів відносять на відповідні об'єкти пропорційно до кількості машино-днів.

Облік витрат на утримання і експлуатацію автомобільного транспорту ведуть за такими статтями: паливо; малоцінні і швидкозношувані предмети; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

По статті «Паливо» списують вартість палива (дизельне паливо, бензин, газ), мастильних матеріалів тощо, використаних на експлуатацію транспортних засобів. На вартість списаного палива дебетують субрахунок 2342 «Автомобільний транспорт» і кредитують субрахунок 203 «Паливо» (80).

На статті «Малоцінні і швидкозношувані предмети» обліковують вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів, використовуваних транспортними засобами. На вартість переданих малоцінних і швидкозношуваних предметів дебетують субрахунок 2342 «Автомобільний транспорт» і кредитують рахунок 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» (80).

На статті «Витрати на оплату праці» обліковують суми основної і додаткової оплати праці, нараховані водіям, іншим працівникам, які обслуговують автотранспорт. Оплату праці вантажників, експедиторів, інших працівників, зайнятих на перевезенні вантажів, до елемента «Витрати на оплату праці» не включають, а відносять безпосередньо на рахунки, на яких записують вартість послуг автотранспорту (рахунки обліку матеріалів, витрати на виробництво, реалізацію тощо). На суму нарахованої оплати праці дебетують субрахунок 2342 «Автомобільний транспорт» і кредитують рахунок 66 «Витрати з оплати праці» (81).

На статті «Відрахування на соціальні заходи» відображують відрахування на пенсійне забезпечення, соціальне страхування на випадок тимчасової втрати працездатності, соціальне страхування на випадок безробіття, на соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві на оплату праці водіїв та інших працівників, що обслуговують автотранспорт. На суму цих відрахувань дебетують субрахунок 2342 «Автомобільний транспорт» і кредитують рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» (82).

На статті «Амортизація» відображують суми нарахованої амортизації по автомобілях, гаражу та інших основних засобах і необоротних активах, що використовуються на обслуговуванні автомобільного транспорту. На суму нарахованих амортизаційних відрахувань дебетують субрахунок 2342 «Автомобільний транспорт» і кредитують рахунок 13 «Знос необоротних активів» (83).

На статті «Інші операційні витрати» відображують інші витрати автомобільного транспорту:

► страхові платежі по страхуванню майна (дебет субрахунок 2342 «Автомобільний транспорт», кредит рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням») (84);

► витрати на відрядження (дебет субрахунка 2342 «Автомобільний транспорт», кредит субрахунка 372 «Розрахунки з підзвітними особами») (84);

► плату стороннім організаціям за пожежну охорону й інші послуги (дебет субрахунка 2342 «Автомобільний транспорт», кредит рахунка 68 «Розрахунки за іншими операціями») (84).

Протягом звітного періоду послуги автотранспорту списують на підставі Накопичувальної відомості обліку роботи вантажного автотранспорту по об'єктах споживачів послуг. На вартість списаних послуг автомобільного транспорту дебетують рахунки 23, 91, 92, 93, 99 та ін., кредитують субрахунок 2342 «Автомобільний транспорт». На кредиті субрахунка 2342, крім списаних виконаних робіт, обліковують вартість відпрацьованого мастила від автомобілів, спрацьованої автогуми і запасних частин, металобрухту в кореспонденції з рахунками матеріальних цінностей (20), утримання за перевитрати нафтопродуктів — у кореспонденції з рахунком 66 «Розрахунки з оплати праці».

Як ведеться облік по субрахунку «Енергетичні виробництва (господарства)»?

На субрахунку 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» окремо обліковують витрати на електро-, тепло- і газопостачання, експлуатацію холодильного обладнання. До витрат енергетичних виробництв включають всі витрати, пов'язані з обслуговуванням, експлуатацією і ремонтом енергетичного господарства, а також витрати на передавання вироблюваної енергії споживачам (утримання і ремонт електромереж, паропроводів).

Витрати на експлуатацію електростанцій (електрогенераторів), змонтованих з доїльними, стригальними, зварювальними й іншими агрегатами, а також котельного обладнання, не з'єданого із центральною котельнею і використовуваного для обігрівання приміщення, не відносять до витрат в енергетичному виробництві, а включають в основні витрати відповідних підрозділів.

Витрати по холодильному обладнанню, використовуваному безпосередньо при виробництві продукції (охолодження продукції на потокових лініях, молока на фермах та ін.), включають до собівартості продукції.

Аналітичний облік з кожного виду енергетичних виробництв ведуть по відповідних статтях витрат.

На статті «Паливо» обліковують вартість палива (дизельного палива, бензину, газу), твердого і газоподібного палива, використаних для вироблення енергії. На вартість списаного палива

дебетують субрахунок 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» і кредитують рахунок 203 «Паливо» (80). На статтю «Будівельні матеріали» списують вартість будівельних матеріалів, використаних на ремонт будівель і споруд енергетичних виробництв (господарств). Дебетують субрахунок 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» і кредитують субрахунок 205 «Будівельні матеріали» (80). На статтю «Запасні частини» списують вартість запасних частин, використаних на ремонт машин і устаткування енергетичних виробництв. Дебетують субрахунок 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» і кредитують субрахунок 207 «Запасні частини» (80). На статтю «Малоцінні і швидкозношувані предмети» списують вартість таких предметів, використаних на енергетичні виробництва. У міру списання малоцінних і швидкозношуваних предметів на витрати виробництва дебетують субрахунок 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» і кредитують рахунок 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» (80).

На статті «Роботи і послуги» відображують витрати і послуги допоміжних виробництв (автомобільного і гужового транспорту, ремонтно-механічних майстерень) енергетичному виробництву. Дебетують субрахунок 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» і кредитують субрахунки 2341, 2342, 2344. На вартість послуг виробничого характеру, наданих енергетичному виробництву сторонніми організаціями і підприємствами, дебетують субрахунок 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» і кредитують рахунки 63, 68 (80).

На статті «Енергія» обліковують вартість енергії власних електростанцій, компресорного устаткування, яке виробляє холод, паросилових станцій, котелень та ін. На цю статтю відносять також вартість енергії, одержаної з інших підприємств. Дебетують субрахунок 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» і кредитують рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» (80).

На статті «Витрати на оплату праці» обліковують нараховану оплату праці робітників, інженерно-технічних працівників, безпосередньо пов'язаних з виробітком і доведенням до споживачів електро- і теплоенергії, газу, холоду (електромонтерів, мотористів, машиністів, слюсарів, водопровідників, кочегарів тощо); витрати на виплату надбавок працівникам за перевищення встановлених норм обслуговування обладнання електростанцій і мереж; премій за якість і своєчасне виконання робіт та інші виплати, передбачені діючими положеннями про оплату праці.

На суму нарахованої основної і додаткової оплати праці робітникам енергетичних виробництв дебетують субрахунок 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» і кредитують рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці» (81).

На статті «Відрахування на соціальні заходи» обліковують відрахування в установленому розмірі від витрат на оплату праці працівників енергетичних виробництв на пенсійне забезпечення, соціальне страхування на випадок тимчасової втрати працездатності, соціальне страхування на випадок безробіття, соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві. На суму цих відрахувань дебетують субрахунок 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» і кредитують рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» (82).

На статті «Амортизація» відображують суму амортизаційних відрахувань на основні засоби і інші необоротні матеріальні активи. На суму нарахованих амортизаційних відрахувань дебетують субрахунок 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» і кредитують рахунок 13 «Знос необоротних активів» (83).

На статтю «Інші операційні витрати» відносять платежі по страхуванню майна підприємства. При цьому дебетують субрахунок 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» і кредитують рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» (84). На цій же статті відображують плату стороннім організаціям за пожежну охорону й інші витрати, які не належать до вищезазначених статей.

Кількість енергії (електричної і теплової), холоду, пару, стисненого повітря тощо, відпущених у відповідних одиницях виміру споживачам на виробничі, господарські, побутові потреби і стороннім організаціям, визначають за даними вимірювальних приладів, лічильників, манометрів та ін. За відсутності спеціальних приладів кількість енергії визначають за балансами енергії, в яких поряд з її виробництвом наведено розрахунок розподілу кожного виду енергії між споживачами залежно від потужності і тривалості роботи агрегатів, а також дані про розмір споруд, будівель, приміщень та інші виробничо-технічні показники. Щомісяця за даними Звіту про використання електроенергії (ф. № 127) списують вартість енергії за собівартістю одиниці на рахунки споживачів електроенергії. При цьому дебетують субрахунки 231, 232, 233, рахунки 91, 92, 93, 15, 99 та інші і кредитують субрахунок 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)». Витрати на утримання і експлуатацію холодильного устаткування розподіляють за споживачами (складами, приміщеннями тощо)

пропорційно до розміру обслуговуваних приміщень і відносять на собівартість продукції пропорційно до центнеро-днів її зберігання.

Як ведеться облік на субрахунок «Водопостачання»?

На субрахунок 2344 «Водопостачання» обліковують витрати на утримання і експлуатацію артезіанських свердловин, водозабірних вузлів, водогонів, внутрішніх мереж та іншого водопостачального устаткування, а також витрати на одержання води від сторонніх водопостачальних організацій. Витрати на утримання артезіанських свердловин, водозабірних пристроїв і водогонів, не пов'язаних із центральною водозабезпечувальною системою (обслуговування тваринницьких ферм, пасовищ та інших відокремлених об'єктів), відносять безпосередньо на витрати відповідного виробництва, яке використовує воду. На субрахунок 2344 не обчислюють витрати на утримання і експлуатацію водогонів та іншого устаткування на об'єктах водоспоживання, їх враховують у витратах відповідних виробництв і господарств.

Облік витрат на субрахунок 2344 «Водопостачання» ведуть за окремими статтями, встановленими П(С)БО 16 «Витрати». На статтю «Паливо» списують вартість палива, використаного для водопостачального устаткування, дебетуючи субрахунок 2344 і кредитуючи субрахунок 203 «Паливо» (80). На статтю «Будівельні матеріали» списують вартість будматеріалів, використаних на ремонт артезіанських свердловин, водосховищ, водозабірних вузлів та іншого водопостачального устаткування. На вартість списаних будматеріалів дебетують субрахунок 2344 «Водопостачання» і кредитують субрахунок 205 «Будівельні матеріали» (80). На статтю «Запасні частини» списують вартість запчастин, використаних на ремонт машин і обладнання, дебетуючи субрахунок 2344 «Водопостачання» і кредитуючи субрахунок 207 «Запасні частини» (80).

На статті «Малоцінні і швидкозношувані предмети» обліковують вартість таких предметів, використаних для водопостачання. Дебетують субрахунок 2344 «Водопостачання» і кредитують рахунки 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» (80). На статті «Роботи і послуги» відображують роботи і послуги допоміжних виробництв і обслуговуючих підприємств водопостачання. На вартість списаних робіт і послуг допоміжних виробництв і господарств дебетують субрахунок 2344 «Водопостачання» і кредитують субрахунки 2341 та ін. На цій же статті відображують роботи і послуги виробничого характеру, що надають-

ся сторонніми організаціями і підприємствами. На вартість таких робіт і послуг дебетують субрахунок 2344 «Водопостачання» і кредитують рахунки 63, 68 (80).

По статті «Витрати на оплату праці» обліковують нараховану основну і додаткову оплату праці слюсаря-водопровідника, майстра та інших робітників, зайнятих обслуговуванням водопровідної мережі і водопостачального устаткування. На суму нарахованої основної і додаткової оплати праці дебетують субрахунок 2344 «Водопостачання» і кредитують рахунок 66 «Розрахунки за оплати праці» (81).

По статті «Відрахування на соціальні заходи» обліковують відрахування від сум оплати праці працівників водопостачання, на соціальні заходи. На суму цих відрахувань дебетують субрахунок 2344 «Водопостачання» і кредитують рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» (82).

По статті «Амортизація» відображують суму амортизаційних відрахувань на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. На суму нарахованих амортизаційних відрахувань дебетують субрахунок 2344 «Водопостачання» і кредитують рахунок 13 «Знос необоротних активів» (83).

На статтю «Інші операційні витрати» відносять платежі по страхуванню майна. Дебетують субрахунок 2344 «Водопостачання» і кредитують рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» (84).

Витрати на водопостачання розподіляють за споживачами пропорційно до кількості спожитої води і щомісяця на підставі звіту про використання води на виробничі та інші потреби списують за фактичною собівартістю 1 м³ води. На вартість списаної води дебетують субрахунки об'єктів споживачів 231, 232, 233, рахунки 91, 92, 93, 15, 99 та інші і кредитують субрахунок 2344 «Водопостачання».

Як ведеться облік на субрахунок «Гужовий транспорт»?

На субрахунок 2345 «Гужовий транспорт» враховують витрати по всіх видах робочої худоби (дорослі коні, воли), за винятком витрат на вирощування молодняка. Облік витрат на утримання гужового транспорту ведуть за нижченаведеними статтями витрат.

На статтю «Засоби захисту тварин» списують вартість біопрепаратів і медикаментів, використаних на лікування тварин. Дебетують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт» і кредитують рахунок 20 «Виробничі запаси» (80).

На статтю «Їорма» відносять вартість кормів, використаних на утримання робочої худоби, за плановою собівартістю, яку в

кінці року до фактичного рівня не доводять. На вартість списаних кормів, що були використані на годівлю робочих коней, дебетують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт» і кредитують субрахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення».

На статті «Будівельні матеріали» відображують вартість будматеріалів, використаних на ремонт основних засобів, обслуговуючих гужовий транспорт. Дебетують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт» і кредитують субрахунок 205 «Будівельні матеріали» (80).

На статті «Малоцінні і швидкозношувані предмети» обліковують вартість таких предметів і їх спрацьованість. Дебетують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт» і кредитують рахунки 22 (80).

На статтю «Роботи і послуги» відносять вартість робіт і послуг, виконуваних для гужового транспорту іншими допоміжними виробництвами і сторонніми організаціями. Дебетують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт» і кредитують рахунки 23, 63, 68 (80).

У статті «Витрати на оплату праці» враховують основну і додаткову оплату праці конюхів та інших працівників, зайнятих на обслуговуванні робочої худоби, а також інші виплати, передбачені діючим положенням про оплату праці. На суму нарахованої оплати праці дебетують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт» і кредитують рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці» (81).

На статті «Відрахування на соціальні заходи» обліковують відрахування у встановленому розмірі від сум нарахованої оплати праці працівників, обслуговуючих гужовий транспорт, на передбачені соціальні заходи. Дебетують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт» і кредитують рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» (82).

На статті «Амортизація» відображують суму амортизаційних відрахувань на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи гужового транспорту. Дебетують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт» і кредитують рахунок 13 «Знос необоротних активів» (83).

На статтю «Інші операційні витрати» відносять платежі по страхуванню майна. Дебетують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт» і кредитують рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» (84).

Послуги гужового транспорту розподіляють щомісяця за споживачами, враховуючи планову собівартість робочого дня. На вартість списаних послуг гужового транспорту дебетують субрахунки споживачів 231, 232, 233, рахунки 91, 92, 93, 99 і кредитують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт».

На вартість приплоду від робочих коней дебетують рахунок 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі» і кредитують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт». На вартість гною дебетують субрахунки 209, 231 і кредитують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт». У кінці року визначають фактичну собівартість одного робочого дня і однієї голови приплоду, а потім їх планову собівартість доводять до рівня фактичної дописуванням витрат або їх сторнуванням.

11.5. Облік витрат та виконання робіт машинно-тракторного парку

11.5.1. Економічний зміст витрат машинно-тракторного парку і завдання їх обліку

Ефективне використання машинно-тракторного парку залежить від прогресивних форм організації його роботи, вдосконалення методів аналізу та розробки заходів, що забезпечують покращання планування та управління виробничою діяльністю. У зв'язку з цим першочергового значення набувають питання покращання якості та оперативності обліку роботи машинно-тракторного парку. Організація обліку роботи машинно-тракторного парку була завжди проблематичним питанням. Вона змінювалася разом зі зміною організаційної форми роботи та формою матеріального заохочення трактористів-машиністів за виконані польові та транспортні роботи. У багатьох великих та середніх сільськогосподарських підприємствах машинно-тракторний парк був і залишається на сучасному етапі окремим структурним підрозділом, який об'єднує в собі найбільш кваліфікованих працівників підприємства і потужну техніку, за допомогою якої виконується майже весь обсяг польових робіт і значна частина транспортних робіт. Сюди входять трактори, комбайни, причіпні, начіпні сільськогосподарські машини і знаряддя для обробітку ґрунту, вирощування та збирання врожаю. Складовою машинно-тракторного парку є також машинні двори, гаражі, навіси, майданчики для зберігання техніки та інші основні засоби машинно-тракторного парку.

Діючі організаційні форми роботи машинно-тракторного парку спонукають дуже критично відноситись до Інструкції про застосування Плану рахунків, бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291, та Методичних рекомендацій з плануван-

ня обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132.

Зазначені нормативні документи можуть бути ефективними лише у малих сільськогосподарських підприємствах, де трактори, комбайни та інші сільськогосподарські машини є у невеликій кількості та їх використання здійснюється в комплексі технологічних операцій з вирощування певних культур.

В інших випадках необхідно застосовувати таку організацію бухгалтерського та оперативного обліку, яка б забезпечила оперативність управління і контроль за: використанням палива (економією або перевитратами порівняно з установленими нормативами), обсягом виконаних робіт і їх якістю, використанням робочого часу і нарахуванням оплати праці, експлуатацією машинно-тракторного парку та його технічним станом.

11.5.2. Первинний облік роботи тракторів, комбайнів та інших самохідних машин

Основним первинним документом для обліку роботи тракторів, комбайнів та інших самохідних машин є Обліковий лист тракториста-машиніста.

Незалежно від форми організації механізованих робіт на кожний трактор призначають одного, а при роботі у дві зміни — двох трактористів. Облік в тракторній бригаді веде обліковець-заправник або цю функцію виконує бригадир тракторної бригади, в обов'язки якого входить своєчасне і правильне складання первинних документів обліку виконаних робіт, витрачання нафтопродуктів і нарахування оплати праці механізаторам.

Виконання тракторних та інших механізованих робіт записують щоденно до облікового листа кожного тракториста. Листок розраховано приблизно на п'ятнадцять змін, показники записують по кожній зміні окремо.

Кожен механізатор після закінчення зміни повинен мати відомості про кількість та якість виконаної ним роботи, про витрати пального і розмір заробітку за зміну. Всі ці показники записують щоденно до облікового листа. У встановлені в господарстві строки (через 10 – 15 днів) облікові листи, підписані механізатором, бригадиром, агрономом, обліковець подає до бухгалтерії, де їх перевіряють, затверджують, після чого вони є підставою для узагальнення і систематизації у Накопичувальній відомості обліку використання машинно-тракторного парку і Журналі обліку

ку робіт і витрат. Слід мати на увазі, що трактористи-машиністи виконують різні сільськогосподарські роботи.

Для переведення окремих робіт в еталонний обсяг виконаних робіт застосовують таку методику.

Розрахунок обсягу тракторних робіт в умовні еталонні гектари відбувається множенням кількості виконаних змінних норм виробітку трактора певної марки на його змінний еталонний виробіток.

Еталонний змінний виробіток трактора визначається множенням коефіцієнту перерахунку його в умовні еталонні трактори на кількість виконаних нормозмін. Коефіцієнти перерахунку фізичних тракторів в еталонні та змінні еталонні виробітки по різних марках наведено в табл. 11.2.

Кількість виконаних нормозмін залежить від форми оплати праці:

- відрядної, коли встановлені норми виробітку;
- погодинної, коли облік ведуть за відпрацьований час.

Приклад 1. Трактор МТЗ-80 з сівалкою СЗ-3,6 використовувався при сівбі зернових культур. Норма виробітку при 7-годинному робочому дні — 16,9 га, фактично виконано за зміну — 18,6 га. Визначаємо:

кількість виконаних нормозмін

$$18,6 \text{ га} : 16,9 \text{ га} = 1,1 \text{ нормозмін};$$

еталонний змінний виробіток на трактор МТЗ-80

$$0,7 \text{ ум. ет. га} \times 7 \text{ год} = 4,9 \text{ ум. ет. га};$$

кількість виконаних умовних еталонних гектарів

$$1,1 \times 4,9 \text{ ум. ет. га} = 5,39 \text{ ум. ет. га}.$$

11.2. Еталонний виробіток, коефіцієнти перерахунку фізичних тракторів в еталонні

Марка	Виробіток умовних еталонних гектарів		Витрати пального на 1 ум. ет. га, кг
	за 1 год (коефіцієнт перерахунку фізичних тракторів в еталонні)	за 7-годинну зміну	
Т-130	1,76	12,3	11,1
Т-150	1,65	11,6	14,1
Т-130Б	1,54	10,8	11,9
Т-4А	1,45	10,2	13,6
Т-100М	1,34	9,4	12,1
ДТ-785М	1,1	7,7	12,6
ДТ-75	1,03	7,2	12,9
Т-74	1,0	7,0	10,6
Т-70С	0,9	6,3	13,2
ДТ-54С	0,86	6,0	9,3
Т-54В	0,69	4,8	9,5

Марка	Виробіток умовних еталонних гектарів		Витрати пального на 1 ум. ет. га, кг
	за 1 год (коефіцієнт перерахунку фізичних тракторів в еталонні)	за 7-годинну зміну	
К-701М	3,0	21,0	14,8
К-701	2,7	18,9	14,8
К-700А	2,2	15,4	14,8
К-700	2,1	14,7	14,8
Т-150К	1,50	10,5	14,9
МТЗ-102	0,89	6,3	17,3
МТЗ-100	0,87	6,1	17,3
МТЗ-82	0,73	5,1	17,7
МТЗ-80	0,7	4,9	17,7
ЮМЗ-6Л	0,6	4,2	14,5
МТЗ-52	0,58	4,1	11,8
МТЗ-50	0,55	3,9	12,4
Т-40АМ	0,54	3,8	10,5
Т-40М	0,53	3,7	10,8
Т-40А	0,5	3,5	11,4
Т-40	0,48	3,4	10,2
Т-25А	0,3	2,1	15,3
Т-16М	0,22	1,5	13,2
ХТЗ-16131	2,20	15,4	12,35
ХТЗ-17021	2,46	17,22	12,09
ХТЗ-25Ф	0,3	2,1	15,3
ХТЗ-17221	2,46	17,22	12,09
«Масей Фергюс-сон 8940»	1,94	13,58	14,93
«Масей Фергюс-сон 9240»	2,14	14,98	16,44
«Джон Дір»	2,53	17,71	11,38
«Валмет 8400»	2,17	15,19	12,88

Приклад 2. Трактор МТЗ-80 використовується протягом 5 годин на зведенні сільськогосподарського інвентарю на машинний двір. Визначаємо: кількість нормозмін

$$5 \text{ год} : 7 \text{ год} = 0,71;$$

еталонний змінний виробіток на МТЗ-80

$$0,7 \text{ ум. ет. га} \times 7 \text{ год.} = 4,9 \text{ ум. ет. га};$$

кількість виконаних умовних еталонних гектарів

$$0,71 \times 4,9 \text{ ум. ет. га} = 3,48 \text{ ум. ет. га.}$$

Підсумкові дані за кількістю виконаних нормозмін і умовних еталонних гектарів з кожного Облікового листа тракториста-машиніста (ф. № 67) переносять до Накопичувальної відомості обліку використання машинно-тракторного парку (ф. № 37а) і до

Журналу обліку робіт і витрат (ф. № 37), де ці показники накопичують і підсумовують.

На підставі даних накопичувальних реєстрів визначають річний обсяг робіт в умовних еталонних гектарах по марках тракторів і видах робіт.

11.5.3. Бухгалтерський облік витрат машинно-тракторного парку

В бухгалтерії підприємства для обліку витрат, пов'язаних з утриманням і експлуатацією тракторів, комбайнів, інших самохідних, причіпних, начіпних сільськогосподарських машин і знарядь для обробітку ґрунту, вирощування та збирання врожаю, використовують субрахунки 2351 «Утримання і експлуатація машинно-тракторного парку», 2352 «Утримання і експлуатація комбайнів та інших самохідних машин». На субрахунку 2351 обліковують витрати на утримання і експлуатацію тракторів на всіх видах робіт, тракторних причепів, сільськогосподарських машин і знарядь, використовуваних на обробітку ґрунту, сівбі, догляді за посівами і збиранні врожаю, а також машинних дворів, гаражів, навісів, майданчиків для зберігання техніки та інших основних засобів машинно-тракторного парку. В межах цього субрахунка ведуть один аналітичний рахунок, на якому обліковують витрати на експлуатацію тракторів на сільськогосподарських і транспортних роботах.

Облік ведуть за такими статтями: різні матеріальні витрати (паливо, будівельні матеріали, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети); витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші витрати.

На статті «Паливо» обліковують вартість нафтопродуктів, використаних тільки на транспортних роботах тракторів (за винятком цих робіт у рослинництві). Вартість використаних нафтопродуктів на сільськогосподарських роботах на цю статтю не відносять, а списують безпосередньо на відповідні об'єкти обліку в рослинництві. На вартість нафтопродуктів, витрачених на транспортних роботах тракторів (за винятком цих робіт у рослинництві), дебетують субрахунок 2351 і кредитують субрахунок 203 (80).

На статтю «Будівельні матеріали» списують вартість будматеріалів, витрачених на ремонт гаражів, навісів, майданчиків та інших основних засобів, які використовуються на обслуговуванні

машинно-тракторного парку. На вартість списаних матеріалів дебетують субрахунок 2351 і кредитують субрахунок 205 (80).

На статтю «Запасні частини» списують вартість запчастин, витрачених на ремонт машин, знарядь та інших технічних засобів за межами ремонтно-механічної майстерні. Дебетують субрахунки 2351 і кредитують субрахунок 207 (80). На цій же статті обліковують вартість гуми для тракторів й інших сільськогосподарських машин, одержаної зі складу замість спрацьованої.

На статтю «Малоцінні та швидкозношувані предмети» списують вартість таких предметів, використаних для машинно-тракторного парку. Дебетують субрахунок 2351 і кредитують рахунки 22 (80).

На статті «Роботи і послуги» відображують вартість робіт і послуг, наданих допоміжними виробництвами, сторонніми організаціями і підприємствами машинно-тракторному парку. На вартість списаних робіт і послуг дебетують субрахунок 2351 і кредитують рахунки 23, 63, (80), 68 (80).

На статтю «Витрати на оплату праці» відносять основну і додаткову оплату праці, нараховану трактористам-машиністам за виконані транспортні роботи (за винятком рослинництва). До складу основної і додаткової оплати праці входять надбавки трактористам-машиністам за класність, винагороди за вислугу років, премії за економію прямих витрат, на виконання державних і громадських обов'язків та інші види додаткової оплати праці на транспортних роботах. Дебетують субрахунок 2351 і кредитують рахунок 66 (81). Суми нарахованої основної і додаткової оплати трактористам-машиністам на сільськогосподарських роботах на зазначену статтю не відносять. Ці суми списують безпосередньо на відповідні об'єкти обліку в рослинництві. При нарахуванні оплати праці дебетують субрахунок 231 і кредитують рахунок 66 (81).

По статті «Відрахування на соціальні заходи» відображують відрахування за встановленими нормами від витрат на оплату праці трактористів-машиністів, зайнятих на транспортних роботах (за винятком рослинництва). Дебетують субрахунок 2351 і кредитують рахунок 65 (82).

По статті «Амортизація» відображують суму амортизаційних відрахувань на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи по машинно-тракторному парку. Нарахування амортизації по машинах і обладнанню припиняється після закінчення нормативного строку їх служби за умови повного перенесення всієї вартості на витрати виробництва. На суму нарахованої амортизації дебетують субрахунок 2351 і кредитують рахунок 13 (83).

На статті «Інші операційні витрати» відображують платежі по страхуванню майна машинно-тракторного парку, витрати по відрядженнях та ін. Дебетують субрахунок 2351 і кредитують рахунки 65, 23, 372 (84).

Протягом звітного періоду на кредиті субрахунок 2351 відображують тільки планову вартість транспортних робіт (вказуючи їх загальний обсяг у тонно-кілометрах і умовних еталонних гектарах), яку було віднесено на рахунки з обліку товарно-матеріальних цінностей та інших споживачів послуг. У кінці року нерозподілену частину витрат, облічену на субрахунок 2351, розподіляють між окремими культурами(групами культур і транспортними роботами пропорційно до виконаних робіт в умовних еталонних гектарах за формою, наведеною в табл. 11.3 (приклад умовний).

11.3. Відомість розподілу витрат з утримання й експлуатації машинно-тракторного парку

Пор. №	Об'єкти обліку, на які відносяться витрати	Обсяг виконаних робіт, ет. га	Витрати до розподілу, грн	Кореспондуючий рахунок
	Культури			
1	Озима пшениця	930	4138,50	231 100
2	Соняшник	750	3337,50	231 200
3	Цукровий буряк	1207	5371,15	231 300
	Разом	2887	12 847,15	×
4	Транспортні роботи тракторів	10 478	46 623,97	×
	Всього	13 365	59 471,12	2351 (кредит)

Після списання витрат на сільськогосподарські роботи (культури, групи культур) на субрахунок 2351 залишаються витрати, які відносяться лише на транспортні роботи тракторів. Після цього визначають фактичну собівартість 1 ет. гектара (або 1 т-км) транспортних робіт тракторного парку шляхом ділення суми витрат, що залишилися, на обсяг транспортних робіт тракторів за рік.

Розрахунок собівартості 1 ет. гектара наведено в табл. 11.4.

11.5.4. Розрахунок фактичної собівартості транспортних робіт тракторного парку

Зіставляючи фактичну собівартість 1 ет. га (т-км) з плановою, визначають калькуляційну різницю і дописують її (при подорожчанні) на рахунки споживачів або сторнують (при здешевленні). На суму калькуляційної різниці дебетують субрахунки 20, 903 та

інші і кредитують субрахунок 2351. Умовний розрахунок наведено в табл. 11.4.

11.4. Розрахунок списання калькуляційних різниць між плановою і фактичною собівартістю транспортних робіт тракторного парку

Пор. №	Споживачі транспортних послуг	Обсяг виконаних робіт, ет. га	Собівартість транспортних послуг, грн		Сума корективу, грн		Кореспондуючий рахунок
			план 12,00	факт 15,96	економія (−)	перевищати (+)	
	Перевезення вантажів:						
1	Зернових відходів	64,2	770,40	1024,63		254,23	208
2	Лісоматеріалів	2183	26 196,00	34 840,68		8644,68	205
3	Добрив	417	5004,00	6655,32		1651,32	208
4	Загальновиробничого призначення галузі рослинництва	257	3084,00	4101,72		1017,72	911
5	Загальновиробничих витрат всіх напрямків діяльності	2700	32 400,00	43 092,00		10 692,00	92
6	Населенню за готівку	622	7464,00	9927,12		2463,12	903
7	Стороннім організаціям	4083,9	49 006,80	65 216,56		16 209,76	903
8	На будівництво пекарні	146	1752,00	2330,16		578,16	151
9	Аміачної селітри під озиму пшеницю	4,9	58,80	78,20		19,40	231
	Разом	10 478	125 736,00	167 266,39		41 530,39	2351 (кредит)

На субрахунку 2352 «Утримання і експлуатація комбайнів та інших самохідних машин» протягом року обліковують витрати на утримання і експлуатацію зерно- і бурякозбиральних машин та інших самохідних комбайнів, машин, гаражів, навісів, майданчиків, інших основних засобів, пов'язаних з утриманням і

експлуатацією зазначених машин. Аналітичні рахунки за цим субрахунком відкривають за видами машин: зерно-, кукурудзо-, бурякозбиральні комбайни тощо.

Протягом року витрати на утримання і експлуатацію комбайнів нагромаджують на дебеті субрахунка 2352 за такими статтями: матеріальні витрати; амортизація; інші операційні витрати. Статті витрат «Витрати на оплату праці», «Відрахування на соціальні заходи» на цьому субрахунку не обліковують. Оплату праці комбайнерів, відрахування на соціальні заходи, вартість палива, витраченого на роботу комбайнів, відносять безпосередньо на відповідні культури. На суму нарахованої оплати праці з відрахуваннями дебетують субрахунок 231 і кредитують рахунки 65 (82), 66 (81). На вартість списаного палива, витраченого на роботу комбайнів, дебетують субрахунок 231 і кредитують субрахунок 203 (80). Витрати за статтями «Матеріальні витрати», «Амортизація», «Інші операційні витрати» обліковують аналогічно до статей витрат субрахунка 2351.

На кредиті субрахунка 2352 протягом року не роблять ніяких записів. У кінці року або після закінчення збирання врожаю витрати, облічені на цьому субрахунку, списують окремими статтями на відповідні культури пропорційно до площ, на яких зібрано врожай. Якщо на збиранні врожаю були зайняті вузькоспеціалізовані комбайни, витрати списують на культури, зібрані цими комбайнами (картоплезбиральні комбайни — на картоплю, бурякозбиральні — на буряки тощо), якщо ж комбайни загального призначення (зернозбиральні) — пропорційно до площ, які були під урожаєм. На суму списаних матеріальних витрат (за винятком палива), амортизації основних засобів та інших витрат дебетують субрахунок 231 по культурах і кредитують субрахунок 2352.

Для обліку витрат і виконаних робіт машинно-тракторним парком за вищеназваними аналітичними рахунками і статтями витрат новим варіантом Журнально-ордерної форми передбачено Виробничий звіт, скорочену форму якого наведено нижче.

Облік ведуть за такими статтями: різні матеріальні витрати (паливо, будівельні матеріали, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети); витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші витрати.

Виробничий звіт № 10.3б с.-г.
 по машинно-тракторному парку
 за грудень 2002 р.

I. Витрати на виробництво (дебет)

№ рядка	Обліковий період (за місяць з початку року)	В дебет рахунка з кредиту рахунків									
		Витрати на оплату праці 661		Відрахування на соціальні заходи 65	Матеріальні витрати		Амортизація основних засобів 131	ПММ 234			Разом
		дні люд. год.	Сума, грн.		паливо 203	Запасні частини 207					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	ЗМ										
2	ЗПР		16 957,04	6308,02	89 604,45	—	37 210,37	15 486,38			165 566,26
3	ЗМ		1025,00	381,30	6562,50	2023,00	2650,20	1905,28			14 547,28
4	ЗПР		17 982,04	6689,32	96 166,95	2023,00	39 860,57	17 391,66			180 113,54

II. Виконані роботи, надані послуги (кредит)

№ рядка	Обліковий період (за місяць з початку року)	Розподіл витрат по споживачах послуг (15,20,21,23,91,92,93)										
		Зернові відходи 208		Лісоматеріали 205		Добрива 208		Загально виробничі витрати галузі рослинництва 911		Загально виробничі витрати всіх напрямів діяльності 914		
		ет. га	сума	ет. га	сума	ет. га	сума	ет. га	сума	ет. га	сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
1	ЗМ											
2	ЗІП	—	—	2183	26 196,00	417	5004,00	194	2328,00	2642	31 704,00	
3	ЗМ	64,2	770,40	—	—	—	—	63	756,00	58	696,00	
4	ЗІП	64,2	770,40	2183	26 196,00	417	5004,00	257	3084,00	2700	32 400,00	
5	Кальк. різниця	—	254,23	—	8644,68	—	1651,32	—	1017,72	—	10 692,00	
	Разом	64,2	1024,63	2183	34 840,68	417	6655,32	257	4101,72	2700	43 092,00	

Продовження

№ рядка	Обліковий період (за місяць з поточного року)	Розподіл витрат по споживачах послуг (15,20,21,23,91,92,93)											
		Населенню за готівку 903		На будівництво пекарні 151		Стороннім організаціям 903		Аміачна селітра під озиму пшеницю 231		С.-г. роботи 231		Разом	
		ет. га	сума	ет. га	сума	ет. га	сума	ет. га	сума	ет. га	сума	ет. га	сума
1	2	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
1	ЗМ												
2	ЗІП	587	7044,00	115	1380,00	3906,90	46 882,8	—	—	—	—	10 044,9	120 538,8
3	ЗМ	35	420,00	31	372,00	177	2124,00	4,9	58,80	2887	12 847,15	3320,10	18 044,35
4	ЗІП	622	7464,00	146	1752,00	4083,9	49 006,80	4,9	58,80	2887	12 847,15	13 365,00	138 583,15
5	Кальк. різниця	—	2463,12	—	578,16	—	16 209,76	—	19,40	—	—	—	41 530,39
	Разом	622	9927,12	146	2330,16	4083,9	65 216,56	4,9	78,20	2887	12 847,15	13 365	180 113,54

11.6. Облік витрат на організацію виробництва і управління

11.6.1. Економічний зміст витрат на організацію виробництва і управління

Витрати, пов'язані з організацією виробництва та управлінням, поділяють на загальновиробничі і адміністративні.

Витрати по організації і управлінню виробництвом — це витрати виробничої стадії кругообігу. Їх слід відрізнити від витрат в сфері управління підприємством, які, як уже зазначалося, стосуються також обслуговування всіх інших стадій колообігу. Ці витрати пов'язані з виконанням функцій управління виробництвом, контролю і організації виробничих процесів. Без таких витрат не може здійснюватися процес виробництва, тому що з цієї точки зору вони є продуктивними витратами.

Адміністративні витрати — це витрати в сфері управління, які включають трудові та грошово-матеріальні витрати, пов'язані із здійсненням загального управління господарською діяльністю підприємства загалом. Витрати в сфері управління не можна віднести до якоїсь однієї стадії кругообігу. Вони в однаковій мірі відносяться до обслуговування всіх стадій колообігу. Якщо витрати на виробничій стадії безпосередньо пов'язані із створенням продукту, то адміністративні витрати пов'язані з усією господарською діяльністю підприємства. Без цих витрат не може бути забезпечено безперервність заміни форм вартості в процесі колообігу. Всі ці витрати — це витрати за межами виробничого процесу. Вони не беруть участі в створенні продукту, але необхідні для нормального функціонування виробництва, для забезпечення безперервності процесу колообігу.

11.6.2. Облік та розподіл загальновиробничих витрат

Такі витрати являють собою витрати на організацію виробництва та управління окремими галузями виробництва, а також різні виробничі витрати, які не можна віднести безпосередньо на певну культуру або вид продукції, оскільки вони належать до галузі чи окремого виробництва, підрозділу.

Облік загальновиробничих витрат ведуть на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», який в сільськогосподарських підприємствах може мати такі субрахунки: 911 «Загальновиробничі (цехові) витрати рослинництва»; 912 «Загальновиробничі (цехові) витрати тваринництва»; 913 «Загальновиробничі (цехові) витрати промислових виробництв»; 914 «Загальновиробничі (цехові) витрати всіх напрямів діяльності».

За дебетом рахунка 91 відображується сума визнаних витрат, а за кредитом, відповідно до розподілу, списання їх на рахунки 23 «Виробництво».

Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами відповідальності та статтями витрат.

Загальновиробничі витрати обліковують на вказаних субрахунках за нижченаведеними статтями.

На статті «Матеріальні витрати» враховують витрати на утримання будівель, споруд, інвентарю, включаючи польові стани, легкового автотранспорту; вартість палива, будматеріалів, запчастин, малоцінних і швидкозношуваних предметів, що використовуються на господарські потреби цехів, бригад, ферм тощо. Дебетують рахунок 91 і кредитують рахунки 20, 22 (після перегрупування — 80). На цю статтю відносять також витрати за рахунок господарства на відшкодування утримання транспортних засобів спеціалістів, які використовуються ними для службових цілей. Дебетують рахунок 91 і кредитують рахунки 20 та 80. Окремим елементом матеріальних витрат є транспортне обслуговування робіт всередині господарства: перевезення сільськогосподарських машин та інвентарю, води та палива для тракторів і комбайнів, різних матеріалів, а також працівників господарства на польові стани, в бригади, на ферми. Дебетують рахунок 91 і кредитують рахунок 23.

На статті «Витрати на оплату праці» обліковують основну та додаткову оплату праці працівників апарату управління галузю відповідно до номенклатури посад апарату управління, основну і додаткову оплату праці персоналу: інженерів-енергетиків, зоотехніків-селекціонерів, агролісомеліораторів, інженерів-гідротехніків, технологів, ветфельдшерів, бригадирів, обліковців, завідувачів ферм, ветсанітарів та ін. На суму нарахованої оплати праці дебетують рахунок 91 і кредитують рахунок 66 (81).

На статті «Відрахування на соціальні заходи» обліковують відрахування на пенсійне забезпечення, соціальне страхування на випадок тимчасової втрати працездатності, соціальне страхування на випадок безробіття, соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві від нарахованої заробітної плати працівників апарату управління галузі (цеху), бригади та іншого персоналу. Дебетують рахунок 91 і кредитують рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» (82).

На статті «Амортизація» відображують суму амортизаційних відрахувань на основні засоби, нематеріальні активи та інші необоротні активи загальногалузевого призначення. Дебетують рахунок 91 і кредитують рахунок 13 (83).

На статтю «Інші витрати» відносять платежі зі страхування основних засобів загальногалузевого призначення, винагороди за винаходи і раціоналізаторські пропозиції, витрати на відрядження, плату стороннім організаціям за пожежну та сторожову охорону, витрати на операційну оренду необоротних активів загальновиробничого призначення, інші витрати, не включені до попередніх статей. На цій же статті враховують витрати на забезпечення нормальних умов праці і техніки безпеки: влаштування і утримання дезінфекційних камер, душових, лазень, забезпечення спецодягом і спецвзуттям, захисними пристроями, придбання довідників і плакатів з охорони праці, організації лекцій і доповідей з правил техніки безпеки. Дебетують рахунок 91, кредитують рахунки 20, 22, 65 та ін. (84).

Загальновиробничі витрати розподіляють на об'єкти обліку витрат пропорційно до загальної суми витрат без вартості насіння (в рослинництві), кормів (у тваринництві), матеріалів і напівфабрикатів (у промислових виробництвах). Приклад розподілу загальновиробничих витрат наведено в табл. 11.5.

11.5. Розподіл загальновиробничих витрат за об'єктами обліку в ПСП «Репіна» Чугуївського району Харківської області (в грн)

Пор. №	Об'єкти обліку	База розподілу (сума витрат без вартості насіння та кормів)	Коефіцієнт розподілу	Загально-виробничі витрати	Кореспондуючі рахунки	
					дебет	кредит
1	Пар	1033	0,007	7,23	231	911
2	Оранка зябу	12 3001	0,007	861,00	231	911
3	Озима пшениця	25 7760	0,007	1890,78	231	911
4	Жито	31 046	0,007	217,32	231	911
5	Кукурудза на силос	79 028	0,007	553,20	231	911
6	Соняшник	13 0478	0,007	913,35	231	911
7	Ячмінь	36 909	0,007	258,36	231	911
8	Просо	3751	0,007	26,26	231	911
9	Гречка	2106	0,007	14,74	231	911
10	Багаторічні трави	9395	0,007	65,76	231	911
	Разом по рослинництву	67 4507	0,007	4808,00	231	911
11	Основне стадо ВРХ	35 9811	0,032	11 514,18	232	912
12	Молодняк ВРХ	33 3943	0,032	10 686,18	232	912
13	Свині	22 4058	0,032	7169,86	232	912
14	Пасіка № 1	10368	0,032	331,76	232	912
15	Пасіка № 2	12 782	0,032	409,02	232	912
	Разом по тваринництву	94 0962	0,032	30 111,00	232	912
	Всього	1 615 469	×	34 919,00		

11.6.3. Облік адміністративних витрат

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні, витрати на збут та інші операційні витрати.

Адміністративні витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства загалом, обліковуються на активному рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Незважаючи на те, що адміністративні витрати не включаються до виробничої собівартості продукції, методика організації їх обліку аналогічна методиці обліку загальногосподарських витрат і це дає підставу розглядати їх в одному розділі книги.

До адміністративних витрат належать загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків.

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат.

На статті «Витрати на оплату праці апарату управління» обліковують, відповідно до номенклатури посад нараховану оплату керівника підприємства, його заступників, головного інженера,

працівників економічної і бухгалтерської служб, секретарям-друкаркам та ін. Дебетують рахунок 92, кредитують рахунок 66 (81).

На статті «Відрахування на соціальні заходи» обліковують внески на соціальні заходи від нарахованої оплати праці працівників апарату управління. Дебетують рахунок 92, кредитують рахунок 65 (82).

На статті «Відрядження і переміщення» враховують витрати на відрядження працівників апарату управління, суми підйомних при переміщенні цих працівників і членів їх сімей. Дебетують рахунок 92, кредитують рахунки 30, 37 (84).

На статтю «Інші адміністративні витрати» відносять канцелярські, поштові і телеграфні витрати; вартість бланків планової, облікової та звітної документації; витрати на утримання адміністративних споруд (опалення, освітлення, водопостачання, амортизація і ремонт будівель), вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів й інвентарю, страхові платежі по будівлях; їх утримання і обслуговування технічних засобів управління (диспетчерського зв'язку, обчислювальних центрів); витрати на ремонт будівель та інвентарю, утримання службового легкового транспорту, пожежної, сторожової охорони, винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські), плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків. Дебетують рахунок 92 «Адміністративні витрати» і кредитують рахунки: 13 «Знос необоротних активів»; 20 «Виробничі запаси»; 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»; 30 «Каса»; 31 «Рахунки в банках»; 64 «Розрахунки за податками й платежами»; 66 «Розрахунки з оплати праці»; 68 «Розрахунки за іншими операціями». Первинними документами при відображенні накопичення адміністративних витрат є накладна, рахунки, авансові звіти, розрахунки бухгалтерії тощо. Списання адміністративних витрат на фінансові результати оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії, на підставі якої дебетується рахунок 791 «Результати основної діяльності» і кредитується рахунок 92 «Адміністративні витрати».

Аналітичний облік загальногосподарських і адміністративних витрат слід вести у Виробничому звіті (ф. № 10.Зв с.-г. та № 10.Зг с.-г.) в розрізі статей витрат, що спрямовані на обслуговування та управління виробництва. Виробничий звіт передбачає узагальнення сум витрат наростаючим підсумком з початку року. Такі дані необхідні для аналізу адміністративних витрат відповідно до складених розрахунків, кошторисів, при прогнозуванні та ін.

11.7. Облік витрат майбутніх періодів

На сільськогосподарських підприємствах деякі витрати здійснюють до початку виробничого процесу або вони відносяться до кількох виробничих циклів і не можуть бути віднесені повністю на собівартість продукції поточного року. Тому їх обліковують як витрати майбутніх періодів. До них належать витрати на капітальний ремонт орендованих основних засобів, якщо він здійснюється за рахунок коштів орендарів, попередня передплата технічної літератури, газет і журналів, орендна плата, виплачена наперед, витрати на будівництво тимчасових літніх таборів і загонів для тварин, траншей та інших некапітальних споруд для силосування, витрати на культуротехнічні роботи для поліпшення земель за рахунок власних коштів. Особливістю витрат майбутніх періодів є те, що їх враховують у собівартість продукції протягом наступного і подальших років у частині, яка припадає на кожний рік. Цей строк не може перевищувати 4 роки.

Для обліку витрат майбутніх періодів призначений рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів», на якому узагальнюється інформація про зроблені витрати в звітному році, що підлягають розподілу на об'єкти обліку витрат майбутніх звітних періодів. По дебету рахунка 39 відображується накопичення витрат майбутніх періодів в кореспонденції з кредитом рахунків 11, 13, 20, 22, 30, 31, 37, 47, 63, 64, 65, 66, 68, а по кредиту – їх списання (розподіл) і включення до складу витрат звітного періоду. При цьому дебетують рахунки 15, 23, 37, (84, 85 — при перегрупуванні), 91, 93, 94, 99.

Аналітичні рахунки відкривають окремо для обліку кожного виду витрат. Записи на рахунках роблять за даними рахунків-фактур, накладних внутрішньогосподарського призначення чи лімітно-забірних карток, нарядів на відрядну роботу та ін. За журнально-ордерною формою обліку дані про витрати майбутніх періодів з первинних документів підлягають накопиченню у Виробничому звіті (ф. № 10.3б с.-г.) та Зведеній відомості № 10.3д с.-г. Журналу-ордера № 10.3 с.-г. Синтетичний облік слід вести в Журналі-ордері ф. №10.3 с.-г.

11.8. Облік витрат і виходу продукції рослинництва

Об'єктами обліку витрат у рослинництві є окремі сільськогосподарські культури (групи культур), а також виконані роботи в незавершеному виробництві (витрати під урожай наступного року: оранка на зяб, луцення, внесення добрив, снігозатримання, чорні пари тощо).

Сільськогосподарські підприємства, в яких добре налагоджені планування і облік, можуть вести облік виробничих витрат по групах культур або в цілому по структурних підрозділах. У кінці року ці витрати розподіляють між культурами пропорційно до планово-нормативних показників.

Для обліку витрат і виходу продукції основного виробництва використовують рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Рослинництво». Рахунок балансовий, активний, операційний, калькуляційний. За дебетом обліковують збирання витрат, а за кредитом вироблену продукцію.

Витрати в рослинництві обліковують за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; насіння і садивний матеріал; добрива; засоби захисту рослин; роботи та послуги; витрати на утримання основних засобів; інші витрати; витрати на організацію виробництва й управління.

На статті «Витрати на оплату праці» відображують основну і додаткову оплату праці штатних працівників, найманих і залучених осіб, зайнятих безпосередньо на вирощуванні культур і на роботах незавершеного виробництва. На цю ж статтю відносять витрати на заохочення за якість виконаних робіт, своєчасне і якісне збирання врожаю, економію матеріальних витрат, надбавки трактористам за класність та інші доплати, які включаються до заробітної плати працівників рослинництва. За цією статтею враховують також натуральну оплату працівникам рослинництва. Дебетують субрахунок 231, кредитують рахунок 66 (81).

На статті «Відрахування на соціальні заходи» відображують внески в установленому розмірі органам соціального страхування і до Пенсійного фонду від оплати праці працівників, зайнятих на вирощуванні сільськогосподарських культур (груп культур) і на роботах незавершеного виробництва. Дебетують субрахунок 231, кредитують рахунок 65 (82).

На статті «Насіння і садивний матеріал» відображують витрати на насіння і садивний матеріал власного виробництва і куповані. Дебетують субрахунок 231 і кредитують рахунок 20 (80). Витрати на підготовку насіння до сівби (протруювання, навантаження тощо) та транспортування його до місця сівби не включають у вартість насіння, а відносять на культури за відповідними статтями витрат.

На статті «Добрива» обліковують витрати окремо на мінеральні, бактеріальні й органічні добрива, які вносять під сільськогосподарські культури. На вартість внесених добрив дебетують субрахунок 231 і кредитують рахунок 20 (80). Витрати на підго-

товку добрив, навантаження на транспортні засоби, вивезення на поля, завантаження у розкидачі, внесення в ґрунт відносять на конкретні сільськогосподарські культури і на цьому елементі не відображують.

На статтю «Засоби захисту рослин» відносять фактичну вартість пестицидів, протруювачів, гербіцидів, дефоліантів та інших хімічних засобів. На їх вартість дебетують субрахунок 231 і кредитують рахунок 20 (80). Витрати на обробіток посівів сільськогосподарських культур і багаторічних насаджень (обпилювання, обприскування тощо), виконані силами господарства, на цій статті не відображують, а відносять на культури (групи культур) або на багаторічні насадження за відповідними статтями витрат.

На статті «Роботи і послуги» відображують вартість робіт і послуг допоміжних виробництв, сторонніх організацій на виробничі потреби при вирощуванні сільськогосподарських культур (груп культур), на виконані роботи тощо. Дебетують субрахунок 231, кредитують рахунки 23, 63, 68 (84). На цю ж статтю відносять вартість електро- та теплоенергії, використаної на виробничі потреби при вирощуванні сільськогосподарських культур (груп культур) тощо, при цьому кредитують рахунок 23.

Окремо відображують вартість нафтопродуктів (палива і мастильних матеріалів), витрачених машинно-тракторним парком, комбайнами й іншими сільськогосподарськими машинами на роботах у рослинництві, а також витрати на запчастини, використані для заміни спрацьованих деталей машин і устаткування в рослинництві під час ремонту за межами ремонтно-механічної майстерні. Дебетують субрахунок 231, кредитують рахунок 20 (80).

На статті «Амортизація» відображується сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, які використовуються у рослинництві.

На статті «Інші витрати» відображують страхові платежі по посівах і основних засобах у рослинництві та інші витрати, які не були враховані у попередніх статтях. На суму інших витрат у рослинництві дебетують субрахунок 231, кредитують рахунки 65, 47 (84).

На статті «Витрати на організацію виробництва й управління» враховують загальнобригадні і загальногалузеві витрати, які розподіляються у кінці року і списуються з кредиту рахунка 91 у дебет субрахунка 231.

По кредиту субрахунка 231 «Рослинництво» обліковують вихід продукції рослинництва за її плановою собівартістю в кореспонденції з дебетом рахунків:

27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» на вартість готової продукції, призначеної для реалізації»;

208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» на вартість насіння, кормів і посадкового матеріалу, одержаного від врожаю;

99 «Надзвичайні витрати» — на суму витрат по посівах, що загинули від стихійного лиха.

В кінці року за встановленою методикою визначають фактичну собівартість одержаної від врожаю продукції рослинництва і планову собівартість коригують до фактичного рівня. Суму коригування відображують по кредиту субрахунок 231 «Рослинництво» і дебету тих рахунків, де була використана продукція рослинництва врожаю поточного року (23 Виробництво», 90 «Собівартість реалізації», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва тощо).

Для оформлення витрат та виходу продукції рослинництва використовується ціла система первинних та зведених документів.

Підставою для нарахування оплати праці є таблиці обліку робочого часу, облікові листи праці й виконаних робіт, облікові листи трактористів-машиністів. Затрати на оплату праці трактористів-машиністів за структурними підрозділами і по підприємству загалом узагальнюють у накопичувальній відомості обліку використання машинно-тракторного парку, підсумкові дані якої переносять до Журналу обліку робіт і витрат. Крім того, в цей журнал записують дані з книжок та облікових листів праці й виконаних робіт, а також з накопичувальних відомостей роботи вантажного автотранспорту та ін.

На підставі первинних документів по оплаті праці, Накопичувальних відомостей, Журналів обліку робіт і витрат щомісячно складають Зведену відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань на неї за об'єктами обліку.

Насіння та садивний матеріал відпускають у межах встановлених норм за лімітно-забірними картами, накладними внутрішньогосподарського призначення та іншими документами. Основою для списання насіння з підзвіту після завершення сівби є Акт на списання насіння і садивного матеріалу. Затверджений керівником підприємства акт передається до бухгалтерії разом з іншими документами і є підставою для записів до Журналу обліку робіт і витрат і Звіту про рух матеріальних цінностей.

Добрива на відповідні культури списують на підставі Акта про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів. Списання засобів захисту рослин оформлюється так само, як і добрив.

Вартість робіт і послуг наданих сторонніми організаціями відноситься на об'єкти обліку виробництва за рахунками-фактурами. Витрати на експлуатацію власного вантажного автотранспорту, послуги гужового транспорту попередньо групують у відповідних нагромаджувальних відомостях, складених на підставі відповідних дорожніх листів, товарно-транспортних накладних, облікових листів праці й виконаних робіт та ін.

Вартість транспортних робіт, виконаних тракторами, також відносять на відповідні об'єкти обліку на підставі нагромаджувальних відомостей.

Амортизацію основних засобів, які використовуються в основних галузях сільськогосподарського виробництва визначають у відповідних розрахунках амортизаційних відрахувань та включають до виробничих витрат на підставі відомостей нарахування амортизаційних відрахувань.

Облік інших витрат ведуть переважно на основі рахунків відповідних організацій, установ і підприємств, довідок бухгалтерії та звітів про рух матеріальних цінностей. Систематизацію даних здійснюють переважно у різних відомостях, звідки їх переносять до реєстрів аналітичного обліку.

Розподіл витрат на управління та обслуговування виробництва проводять на підставі відповідних розрахунків, які оформляються довідками бухгалтерії.

Оприбуткування урожаю від зернових, олійних та інших культур відображують у Реєстрі відправки зерна та іншої продукції з поля, Реєстрі приймання зерна та іншої продукції, Путівках на вивезення продукції чи Талонах. Розрахунок обсягу одержаного зерна кукурудзи проводять в Реєстрі переведення качанів кукурудзи повної стиглості в зерно. Урожай технічних культур, картоплі, овочів, плодів, ягід, кормових коренеплодів, баштанних, горіхоплідних культур відображують у Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції й Щоденнику надходження продукції садівництва. Грубі та соковиті корми оприбутковуються на підставі Акта приймання грубих і соковитих кормів та Акта на оприбуткування пасовищних кормів. Для відображення в обліку сортових якостей продукції разом із документами на оприбуткування урожаю складають сортове свідоцтво. Дані первинних документів про кількість одержаного урожаю в розрізі культур, сортів і виробничих підрозділів узагальнюють у зведених документах (відомостях руху, журналах вагаря, звітах про рух матеріальних цінностей та ін.), які є підставою для записів до реєстрів аналітичного обліку.

11.9. Облік витрат і виходу продукції тваринництва

Тваринництво, як і рослинництво, включає ряд самостійних галузей: скотарство (молочне і м'ясне), свинарство, вівчарство (вовняне, м'ясне, каракульське), птахівництво (ячне, м'ясне), бджільництво (медове, медово-запилювальне, запилювальне, бджолорозплідне), рибництво, шовківництво та ін. Об'єктами обліку виробничих витрат у тваринництві є технологічні групи тварин за їх видами. На кожну таку групу тварин відкривають окремі аналітичні рахунки, на яких відображують витрати на утримання тварин і вихід продукції тваринництва.

Облік витрат і виходу продукції тваринництва слід вести на рахунок 23 «Виробництво» субрахунок другого порядку 232 «Тваринництво», на дебеті якого відображують витрати, а на кредиті — вихід продукції за плановою собівартістю протягом року, а в кінці року планову собівартість доводять до фактичного рівня.

На кожному аналітичному рахунку облік витрат ведуть за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; засоби захисту тварин; корми; роботи та послуги; витрати на утримання основних засобів (амортизація, паливо, будівельні матеріали тощо) та інші.

На статті «Витрати на оплату праці» відображують основну і додаткову оплату праці працівників тваринництва, зайнятих безпосередньо на обслуговуванні певного виду або групи тварин: доярок, скотарів, бригадирів, підмінних робітників, телятниць, свинарок, чабанів, пташниць тощо. До цієї статті включають оплату праці за тарифними ставками, доплати і премії за якість продукції, підвищення продуктивності тварин, збереження поголів'я, обслуговування тварин, хворих на бруцельоз, надбавки за звання «Майстер тваринництва» та інші виплати згідно з діючим положенням про оплату праці. На суму нарахованої основної і додаткової оплати праці працівників тваринництва дебетують субрахунок 232 і кредитують рахунок 66 (81).

На статті «Відрахування на соціальні заходи» обліковують внески на державне соціальне страхування і до Пенсійного фонду в установленому розмірі від суми нарахованої оплати праці працівників тваринництва. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 65 (82).

На статті «Засоби захисту тварин» обліковують вартість використаних біопрепаратів, медикаментів та дезінфікуючих засобів, придбаних за рахунок коштів підприємства, а також витрати, пов'язані з їх використанням у тваринництві. На цей елемент не відносять вартість біопрепаратів, медикаментів, дезінфікуючих

засобів, придбаних за рахунок асигнувань з бюджету на ці цілі. На вартість використаних біопрепаратів, медикаментів і дезінфікуючих засобів у тваринництві дебетують субрахунок 232 і кредитують рахунок 20 (80).

На статті «Корми» відображують витрати на корми власного виробництва і куповані, використані на годівлю худоби, птиці й інших тварин.

Витрати, пов'язані з доставкою кормів з місць їх попереднього зберігання (сховищ, буртів, стогів тощо) до місць постійного зберігання (склади відділків, ферм, бригад) відносять на вартість відповідних кормів як витрати на доставку кормів на склад.

Витрати на доставку кормів з місця постійного зберігання на ферму для годівлі тварин відносять на певний вид (групу) тварин за відповідними статтями (витрати на оплату праці, робіт і послуг тощо). Витрати, пов'язані з приготуванням кормів на кормокухнях, обліковують на окремому аналітичному рахунку субрахунка 232 «Тваринництво» і щомісяця списують на статтю «Корми» по відповідних групах тварин, розподіляючи пропорційно до фізичної маси кормів, приготовлених на кормокухні. На вартість кормів, витрачених для годівлі відповідних видів і груп тварин, дебетують субрахунок 232 і кредитують субрахунок 20(80).

На статті «Роботи і послуги» відображують вартість робіт і послуг, наданих допоміжними виробництвами для виробничих потреб тваринництва, а також сторонніми організаціями і підприємствами. Тут же обліковують вартість використаної енергії виробленої електростанціями, змонтованими з доїльними, стригальними пристроями, а також витрати на обігрівання приміщень місцевими котельними, не з'єднаними із центральною котельнею. На цей же елемент відносять вартість енергії, одержаної від інших підприємств для галузі. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунки 23, 63, 68 (84).

На статті «Витрати на утримання основних засобів» записують нараховані амортизаційні відрахування по основних засобах тваринництва. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 13 (83). Тут же відображують вартість палива і запчастин, використаних для машин і устаткування в тваринництві, конкретно по кожному виду або групі тварин, а також витрати на будматеріали, використані на ремонт будівель і споруд у галузі. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 20 (80).

На статтю «Інші витрати» відносять страхові платежі по майновому страхуванню. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 65 (84). До цієї ж статті включають частину вартості літніх

таборів для тварин, дебетуючи субрахунок 232 і кредитуючи рахунок 39.

На статті «Витрати на організацію виробництва й управління» відображують частку загальновиробничих витрат тваринництва, віднесених на цей вид або групу худоби і птиці в порядку їх розподілу. Дебетують субрахунок 232 і кредитують рахунок 91.

На елементі «Втрати від загибелі тварин» відображують (тільки в обліку) втрати від загибелі молодняка тварин і тварин на відгодівлі, птиці, бджолосімей, кролів та інших тварин, за винятком тих випадків, коли збитки сталися через стихійне лихо або підлягають стягненню з винуватців. На вартість загиблих тварин, списаних за рахунок господарства, дебетують рахунок 232 і кредитують рахунок 24.

У номенклатурі статей виробничих витрат у тваринництві доцільно передбачити додаткові статті: по інкубації яєць — вартість яєць, закладених на інкубацію; по рибництву — вартість мальків, запущених у водойми, по шовківництву — вартість грени.

По кредиту субрахунка 232 «Тваринництво» відображується за плановою собівартістю вихід продукції тваринництва в кореспонденції з дебетом рахунків:

21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі» — на вартість оприбуткованого приплоду і приросту;

231 «Рослинництво» — на вартість внесеного в ґрунт гною як добриво;

27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» — на вартість оприбуткованої продукції тваринництва.

В кінці року за встановленою методикою визначають фактичну собівартість продукції тваринництва і планову собівартість коригують до фактичного рівня.

Суму коригування списують з кредиту субрахунка 232 «Тваринництво» в дебет рахунків: 21, 23, 27, 90 залежно від напряму використання продукції тваринництва.

Для оформлення витрат та виходу продукції тваринництва використовуються первинні документи. Деякі з них є загальними для обліку всіх видів основного виробництва (рахунки-фактури, дорожні листи вантажного автомобіля, накладні, лімітно-забірні картки, облікові листи праці й виконаних робіт, розрахунок амортизаційних відрахувань та ін.). Поряд з ними застосовується ряд специфічних документів, притаманних тільки тваринництву.

Оплату праці нараховують, виходячи з обсягів виконаних робіт чи виходу продукції або відпрацьованого часу на підставі

Розрахунку оплати праці працівникам тваринництва, Табеля обліку робочого часу та документів про вихід продукції.

Видачу кормів проводять на підставі Відомості витрати кормів, яка водночас є документом на списання витрачених кормів з підзвіту завідувача ферми. Відомість виписують на кожного працівника, за яким закріплено тварин, на початку кожного місяця в двох примірниках. Ліміт видачі кормів визначають за раціонами годівлі, які складає зоотехнік. Оформлені належним чином відомості є підставою для включення вартості кормів до витрат виробництва. Наприкінці місяця на підставі відомостей роблять записи до Журналу обліку витрати кормів по кожному виду і групи тварин. Дані журналу використовуються для оперативного контролю за рівнем витрат кормів на виробництво продукції.

Для оприбуткування продукції тваринництва застосовують такі первинні документи: Журнал обліку надою молока; Відомість руху молока; Щоденник надходження і відправки вовни на заготівельні пункти; Щоденник надходження сільськогосподарської продукції, Акт настригу та приймання вовни (для спеціалізованих підприємств); Акт на оприбуткування приплоду тварин; Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів; Акт про хід окоту; Відомість зважування тварин; Розрахунок визначення приросту та ін. Їх складають безпосередньо на тваринницьких фермах на момент одержання продукції чи в строки, передбачені графіком документообігу.

11.10. Облік витрат і виходу продукції промислових виробництв

До основного виробництва в сільському господарстві слід також віднести переробні виробництва, які виробляють промислову продукцію (цеглу, черепицю, пиломатеріали, продукцію переробки сільськогосподарської сировини, забою худоби і птиці тощо).

До промислових виробництв належать цехи для виробництва комбікормів (кормових сумішок, трав'яного борошна тощо); млини, крупорушки (вироблення борошна, крупи, дерті й інших продуктів переробки зерна); цехи для переробки овочів, плодів, картоплі (виготовлення консервів, соків, соління, маринування, квашення овочів, сушіння плодів тощо); цехи для переробки олійних культур (вироблення олії, макухи); виноробне виробництво; виробництво молочної продукції (масла, сиру); забій худоби на м'ясо, переробка м'яса, виготовлення напівфабрикатів, ковбас тощо; цехи для первинної обробки льону і луб'яних культур; інші

виробництва (виготовлення цегли, черепиці, вапна й інших буд-матеріалів, розпилювання лісоматеріалів, добування щебеню та ін.). Зазначені промислові виробництва є об'єктами аналітичного обліку на субрахунку 233 «Промислове виробництво».

Витрати промислового виробництва залежно від його типу можуть обліковуватися кількома методами: попроцесним (простим), позамовним, попередільним.

Попроцесний (простий) метод обліку витрат застосовується головним чином в нескладних переробних виробництвах. При цьому методі, витрати відносяться безпосередньо на той об'єкт обліку, за яким калькулюється собівартість. Відповідно до кожного такого виробництва відкривають аналітичний рахунок, на якому відображують всі витрати на виробництво і весь вихід продукції. В сільському господарстві цей метод обліку застосовується у виробництві по заготівлі будівельних матеріалів (кар'єри), переробці соняшнику, зерна, фруктів, овочів і т.п.

Позамовний метод обліку витрат на виробництво застосовують переважно на індивідуальних та дрібносерійних виробництвах. Об'єктом обліку при використанні цього методу є окреме індивідуальне замовлення, окремий контракт (проект) або партія продукції, яка складається з ідентичних зразків, що проходять однаковий технологічний процес виготовлення. Відповідно при цьому методі відкриття аналітичних рахунків і калькуляція собівартості проводиться по кожному замовленню або партії виробів. Витрати по замовленням (партіям виробів), виготовлення яких не закінчено, вважається незавершеним виробництвом.

Попередільний метод обліку витрати (від слова переділ) — певна сукупність технологічних операцій, внаслідок яких отримують конкретну продукцію, готову для використання чи продажу, на виробництво використовується у виробництвах, де продукція одержується внаслідок послідовної переробки вихідної сировини по окремих стадіях (переділах) на безперервній основі. Наприклад, в цегельному виробництві виділяються переділи: заготівля глини, виготовлення сирцю, сушіння, випалювання цегли. Власне по цих переділах відкривають аналітичні рахунки по обліку витрат і виходу продукції.

Облік витрат у промислових виробництвах ведуть за такою номенклатурою: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; сировина і матеріали (без зворотних відходів); роботи та послуги, витрати на утримання основних засобів; інші витрати; витрати на організацію виробництва й управління.

На статті «Витрати на оплату праці» відображують основну оплату праці, нараховану працівникам, які обслуговують техно-

логічний процес у цьому виді промислового виробництва, додаткову оплату праці (оплату чергових і додаткових відпусток, компенсацій за невикористану відпустку, пільгових годин підлітків, оплату за виконання державних і громадських доручень, винагороду за вислугу років тощо). Дебетують субрахунок 233, кредитують рахунок 66 (81).

На статті «Відрахування на соціальні заходи» обліковують внески в установлених розмірах від основної і додаткової заробітної плати органам соціального страхування та до Пенсійного фонду. Дебетують субрахунок 233, кредитують рахунок 65 (82).

У статті «Сировина і матеріали» обліковують витрати на сировину і матеріали, які є основою виготовлення продукції або необхідним її компонентом (наприклад, у виробництві комбикормів — вартість зерна і зерноsumішок та ін.; на млинах — вартість зерна; в первинній обробці льону і луб'яних культур — вартість соломи і трести; у виноробстві — вартість винограду, плодів ягід, виноматеріалів, спирту-ректифікату, цукру, лимонної кислоти тощо; на забійних майданчиках — вартість худоби і птиці; у виробництві молокопродуктів — вартість молока, цукру, ваніліну тощо; в лісопильному виробництві — вартість лісу; в цегельному і черепичному виробництві — вартість глини, піску).

Сільськогосподарську сировину власного виробництва (молоко, зерно, овочі, плоди, худобу тощо), використовувану для переробки у промислових виробництвах, оцінюють за фактичною вартістю. На вартість списаної сировини для переробки дебетують субрахунок 233 і кредитують рахунки 20, 21, 25, 27 (80).

На статтю «Роботи і послуги» відносять вартість робіт і послуг, виконаних допоміжними виробництвами, іншими підприємствами й організаціями, для виробничих потреб промислових виробництв. Тут же відображують витрати на виробіток енергії для виробничих потреб промислових виробництв: енергії власних електростанцій, компресорного устаткування для вироблення холоду, котелень, не з'єднаних із центральною котельнею; енергії, одержаної від інших підприємств. Дебетують субрахунок 233 і кредитують рахунки 23, 63, 68 та ін. (84).

На статті «Витрати на утримання основних засобів» відображують суми відповідних нарахувань по основних засобах промислових виробництв. Дебетують субрахунок 233, кредитують рахунок 13 (83). На цій же статті відображують вартість палива, витраченого на роботу машин, механізмів та інших основних фондів промислових виробництв; вартість будматеріалів, використаних на ремонт будівель і споруд господарським способом,

вартість за частин, використаних для заміни спрацьованих частин машини й інших об'єктів при проведенні ремонту основних засобів промислових виробництв за межами ремонтно-механічної майстерні. Дебетують субрахунок 233, кредитують рахунок 20 (80). У витратах відображують також суми амортизаційних відрахувань по основних засобах, нематеріальних активах і інших необоротних активах, які використовуються в промислових виробництвах.

На статтю «Інші витрати» відносять страхові платежі по основних засобах промислових виробництв, дебетуючи субрахунок 233 і кредитуючи рахунок 65 (84). На цій же статті відображують витрати на відрядження (дебет субрахунка 233, кредит рахунка 372), а також втрати від браку, списані по забракованій продукції, вартість сировини і матеріалів, зіпсованих під час налагодження обладнання або понад встановлені норми. Попередньо витрати по виправленню браку, а також вартість самого браку нагромаджують на рахунку 24. Списання втрат від браку на собівартість продукції відображують на дебеті субрахунка 233 і кредиті рахунка 24.

По статті «Витрати на організацію виробництва й управління» обліковують цехові витрати, а також загальновиробничі витрати в установленому порядку. Попередньо ці витрати нагромаджують за статтями витрат на рахунку 91, а потім розподіляють і відносять на цю статтю комплексно: дебет субрахунка 233 і кредит рахунка 91.

На кредиті субрахунка 233 відображують за плановою собівартістю протягом року вихід продукції промислових виробництв у кореспонденції з дебетом рахунків:

26 «Готова продукція» — на вартість готової продукції, призначеної для реалізації;

201 «Сировина і матеріали» — на вартість продукції, оприбуткованої як сировина і матеріали тільки для власного виробництва;

205 «Будівельні матеріали» — на вартість продукції, оприбуткованої як будівельні матеріали;

208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» — на вартість продукції, оприбуткованої як корми.

В кінці року за встановленою методикою визначають фактичну собівартість виробленої промислової продукції і планову собівартість коригують до фактичного рівня.

Облік витрат і виходу продукції промислових виробництв відображуються на аналітичних рахунках в розрізі вищезазначених

статей витрат на підставі типових і специфічних для цієї підгалузі первинних документів.

Підставою для списання сировини і матеріалів на витрати промислових виробництв є накладні, товарно-транспортні накладні на відправку молока і молочних продуктів, акти на вибуття худоби та птиці, лімітно-забірні карти тощо. На млинах приймання зерна для переробки оформлюють помольною квитанцією. Всі ці документи є підставою для ведення Журналу обліку робіт і витрат.

Суми нарахованої оплати праці працівників, безпосередньо зайнятих в технологічному процесі промислового виробництва відображують в щоденних, недільних або разових нарядах на відрядну роботу (індивідуальних та бригадних), облікових листах праці та виконаних робіт, табелях обліку робочого часу.

Дані первинних документів про витрати кожного промислового виробництва, згруповані в Журналі обліку робіт і витрат, використовують також для складання зведених документів з обліку витрат та виходу готової продукції. Так, на сепараторних пунктах складають Відомість переробки молока й молочних продуктів. В другому розділі цієї відомості відображують дані про надходження продукції. В цехах по забою птиці складають Виробничий звіт про переробку птиці та вихід продукції, в якому щодня на підставі актів про забій птиці відображують поголів'я і живу масу птиці, що надійшла для забою, а також вихід м'яса від забою. В інших промислових виробництвах складають Звіт про переробку продукції. Він також має два розділи: в першому показують кількість фактично використаної сировини, матеріалів і тари, а також витрати за нормами на фактичний вихід готової продукції, а у другому — фактичний вихід продукції у фізичних та умовних одиницях.

Для оформлення виготовленої продукції промислових виробництв застосовують такі первинні документи. Пиломатеріали (дошки, тес, обаполок) оформляють спеціальною відомістю, яку складає бригадир або майстер пиломатеріалами. У неї записують кількість одержаних пиломатеріалів за їх видами і сортами. Цеглу оприбутковують на підставі акта, де зазначають кількість цегли-сирцю, закладеної на випалювання, час закладення до печі, кількість готової цегли (цілої і бою). Акт складають на кожну окрему партію цегли, одержану з випалювання. Переробку овочів, плодів, ягід оформлюють Звітом про переробку продукції. На склад цю продукцію відправляють і оприбутковують за Накладними внутрігосподарського призначення.

11.11. Облік браку у виробництві

Поняття браку продукції. *Браком* у виробництві вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використаними за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

Сільськогосподарські підприємства обліковують втрати від браку при виробництві продукції ремонтною майстернею, підсобних промислових виробництв (на млинах, крупорушках, олійницях, в консервному виробництві, при переробці овочів, фруктів, ягід тощо).

Облік браку у виробництві класифікується за такими ознаками:

1. За місцем виникнення:

► внутрішній брак — брак, виявлений до відвантаження продукції (або передачі) споживачу;

► зовнішній — брак, виявлений безпосередньо у покупця.

2. За характером дефектів:

► остаточний брак — брак, який неможливо виправити або економічно недоцільно виправляти;

► виправний брак, який може бути виправлений шляхом додаткової обробки.

3. За причинами виникнення (неякісні матеріали, неподача електроенергії тощо).

4. За винними особами (робітник, постачальник).

Документування браку. Виникнення браку у виробництві документується Актом про брак (ф. Т-46), Повідомленням про брак (ф. Т-47). В цих документах зазначають дані про забраковану продукцію (її вид, сорт, одиницю виміру, кількість), причини виникнення браку, винну особу, вид браку. Зазначені документи підписуються комісією в складі керівника або заступника підприємства, головного бухгалтера, керівника структурного підрозділу.

Характеристика рахунка 24 «Брак у виробництві». Для узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві призначено активний рахунок 24 «Брак у виробництві».

За дебетом рахунка 24 відображуються витрати через виявлений зовнішній та внутрішній брак (вартість невикористаного, остаточного браку та витрати на виправлення браку).

За кредитом рахунка 24 відображуються суми, що списуються на витрати на виробництво як втрати від браку; суми зменшення втрат від браку продукції; вартість доходів від бракованої продук-

ції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість отримання з винуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних матеріалів, які спричинили брак продукції.

Аналітичний облік за цим рахунком ведеться за видами виробництва продукції, де виник брак, а також у розрізі статей калькуляції.

Визначення втрат від браку. До статті калькуляції «Втрати від браку» включаються:

- собівартість остаточно забракованої продукції;
- вартість сировини та матеріалів, зіпсованих в разі зупинки або простою обладнання через тимчасове відключення енергії;
- витрати на усунення технічно неминучого браку.

Зовнішній остаточний брак оцінюється за фактичною виробничою собівартістю забракованої продукції, включаючи витрати на відправку покупцю і повернення від покупця в господарство. Вартість забракованої готової продукції відображується на бухгалтерських рахунках сторнувальними записами по її відвантаженню покупцю. Після цього вартість готової продукції списується з кредиту рахунка 23 «Виробництво» в дебет рахунка 24 «Брак у виробництві».

Собівартість підприємства від внутрішнього браку визначається як сума фактично понесених витрат за всіма статтями калькуляції за виключенням витрат на підготовку та освоєння виробництва, загальновиробничих витрат, які відносяться тільки на собівартість готової продукції.

Втрати підприємства від браку продукції, який можна виправити, складається з витрат на її повторну або додаткову обробку. Втрати від браку зменшуються на вартість отриманих матеріалів за ціною їх можливого використання, а також на суму претензій до постачальників, які стали причиною браку.

Собівартість внутрішнього виправного браку включає:

- витрати на сировину та матеріали, витрачені на усунення дефектів продукції;
- витрати на заробітну плату робітників, нараховану за виправлення браку;
- відрахування на соціальні заходи.

Якщо брак є невиправним, необхідно виділити з суми загальних витрат виробництва частку, яка припадає на забраковану продукцію, і списати її з кредиту рахунка 23 «Виробництво» в дебет рахунка 24 «Брак у виробництві».

Відшкодування втрат від браку. Втрати від браку можуть бути відшкодовані винними особами. У разі виправного браку з

винуватців стягується вартість виправлення, а при невикористанні — вартість сировини та матеріалів, сума основної зарплати тощо. В бухгалтерському обліку такі операції відображаються так:

1. На вартість оприбуткованої побічної продукції від списання кінцевого браку:

дебет рахунка 209 «Інші матеріали»

кредит рахунка 24 «Брак у виробництві»

2. На суму списання на винних осіб втрат від кінцевого і виправного браку:

дебет рахунка 375 «Розрахунки за відшкодування завданих збитків»

кредит рахунка 24 «Брак у виробництві»

3. На суму виставленої претензії за поставку неякісної сировини і матеріалів:

дебет рахунка 374 «Розрахунки за претензіями»

кредит рахунка 24 «Брак у виробництві»

Різниця між собівартістю забракованих виробів і сумою відшкодувань втрат від браку представляє собою величину втрат від браку, яка буде віднесена на дебет рахунка 23 «Виробництво» з кредиту рахунка 24 «Брак у виробництві».

11.12. Облік витрат за елементами

11.12.1. Призначення рахунків для обліку витрат за елементами

Рахунки класу 8. Витрати за елементами призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду.

Витрати відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Основні вимоги до визнання, складу та оцінки витрат викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

На рахунках цього класу, крім рахунка 85 «Інші затрати», ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати. Рахунок 85 застосовується для узагальнення інформації про витрати, пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльніс-

тю, а також про витрати, пов'язані із запобіганням надзвичайним подіям та ліквідацією їх наслідків.

Суб'єкти малого підприємництва, а також інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки класу 8 із списанням до дебету рахунка 23 «Виробництво» щомісячно сум в частині прямих і виробничих накладних витрат (загальновиробничих витрат) та до дебету рахунка 79 «Фінансові результати» в кінці року або щомісяця сум в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

Інші підприємства рахунки цього класу можуть використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами із щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» і рахунками класу 9 «Витрати діяльності».

Рахунок 85 ведеться тільки тими підприємствами й організаціями, які не застосовують рахунки класу 9 «Витрати діяльності», та сальдо на ньому закривається в кінці року або щомісяця у кореспонденції з дебетом рахунка 79 «Фінансові результати».

Загальну схему обліку витрат за елементами наведено на рис. 11.6.

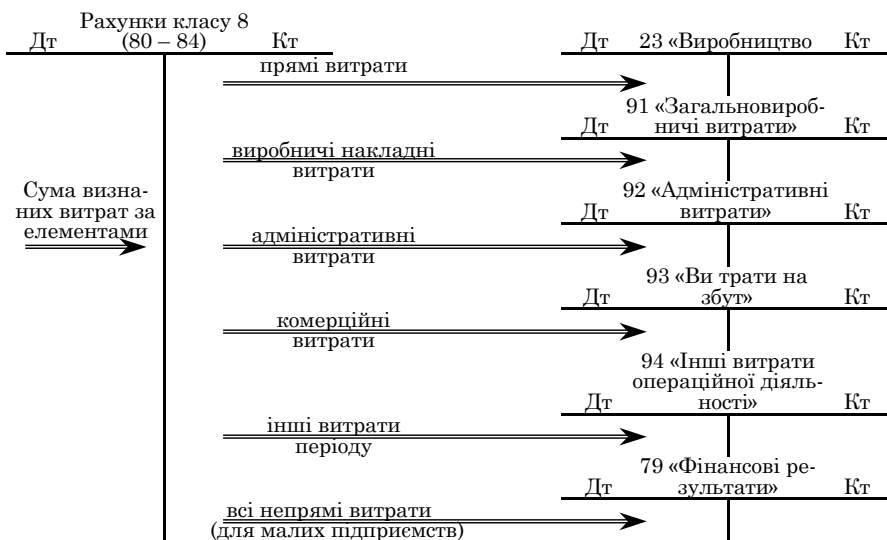


Рис. 11.6. Загальна схема обліку витрат за елементами

11.12.2. Облік матеріальних витрат

Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період призначено рахунок 80 «Матеріальні витрати».

За дебетом рахунка 80 «Матеріальні витрати» відображуються суми визнаних матеріальних витрат, за кредитом — списання на рахунок 23 «Виробництво» прямих матеріальних витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 80 «Матеріальні витрати» має такі субрахунки:

801 «Витрати сировини й матеріалів»;

802 «Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів»;

803 «Витрати палива й енергії»;

804 «Витрати тари й тарних матеріалів»;

805 «Витрати будівельних матеріалів»;

806 «Витрати запасних частин»;

807 «Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення»;

808 «Витрати товарів»;

809 «Інші матеріальні витрати».

На субрахунку 801 «Витрати сировини й матеріалів» узагальнюється інформація про витрати сировини й матеріалів, які використані як основні й допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 802 «Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів» узагальнюється інформація про витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 803 «Витрати палива й енергії» узагальнюється інформація про витрати придбаних палива й енергії всіх видів, які використані на технологічні та інші операційні цілі, у тім числі на вироблення з палива теплота електроенергії, що спожиті в операційній діяльності.

На субрахунку 804 «Витрати тари й тарних матеріалів» узагальнюється інформація про витрати тари й тарних матеріалів, що використані в операційній діяльності.

На субрахунку 805 «Витрати будівельних матеріалів» узагальнюється інформація про витрати будівельних матеріалів,

які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 806 «Витрати запасних частин» узагальнюється інформація про витрати запасних частин, які використані для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та малоцінних та швидкозношуваних предметів підприємства.

На субрахунку 807 «Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення» узагальнюється інформація про витрати матеріалів сільськогосподарського призначення, які використані в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 808 «Витрати товарів» ведеться облік витрат товарів, використаних для виробничо-господарських потреб, тобто без продажу іншим особам.

На субрахунку 809 «Інші матеріальні витрати» відображується вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру (здійснення окремих операцій з виробництва продукції, обробки сировини й матеріалів; проведення іспитів з випробування сировини й матеріалів, які використовуються у виробництві; транспортні послуги, які є складовою технологічного процесу виробництва, тощо).

Основні бухгалтерські проводки обліку матеріальних витрат наведені в табл. 11.6.

11.6. Основні бухгалтерські проводки обліку матеріальних витрат

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Відпущені зі складу виробничі запаси для операційної діяльності підприємства:			
	а) паливо для приготування кормів на свинофермі;	803	203	1000
	б) тара і тарні матеріали для забезпечення реалізації готової продукції сільськогосподарського виробництва	804	204	800
	в) будівельні матеріали для поточного ремонту свинарника	805	205	2500
	г) запасні частини на ремонт легкового автомобіля, що обслуговує адміністрацію підприємства	806	207	650
	д) комбікорм для годівлі свиней	807	208	5000
	Разом			9950
2	Віднесено матеріальні витрати на:			
	а) виробництво свинини (1000+2500+5000)	232	80	8500
	б) адміністративні витрати	92	80	650
	в) витрати на збут	93	80	800
	Разом			9950

11.12.3. Облік витрат на оплату праці

Для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період призначено рахунок 81 «Витрати на оплату праці».

За дебетом рахунка 81 «Витрати на оплату праці» відображується сума визнаних витрат на оплату праці, за кредитом — списання на рахунок 23 «Виробництво» витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 — витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 81 «Витрати на оплату праці» має такі субрахунки:

811 «Виплати за окладами й тарифами»;

812 «Премії та заохочення»;

813 «Компенсаційні виплати»;

814 «Оплата відпусток»;

815 «Оплата іншого невідпрацьованого часу»;

816 «Інші витрати на оплату праці».

На субрахунку 811 «Виплати за окладами й тарифами» узагальнюється інформація про витрати на виплату основної заробітної плати персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві.

На субрахунку 812 «Премії та заохочення» узагальнюється інформація про витрати на виплату додаткової заробітної плати (премії, заохочення тощо) персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві.

На субрахунку 813 «Компенсаційні виплати» узагальнюється інформація про витрати на гарантійні та компенсаційні виплати персоналу, пов'язані з індексацією заробітної плати тощо, в порядку і розмірах, передбачених законодавством.

На субрахунку 814 «Оплата відпусток» узагальнюється інформація про витрати на оплату щорічних відпусток персоналу підприємства або щомісячні відрахування на створення забезпечення майбутніх виплат відпусток.

На субрахунку 815 «Оплата іншого невідпрацьованого часу» узагальнюється інформація про витрати на виплати персоналу підприємства за невідпрацьований час, що передбачені законодавством.

На субрахунку 816 «Інші витрати на оплату праці» узагальнюється інформація про інші витрати на оплату праці, які визнаються елементами витрат на оплату праці.

Основні бухгалтерські проводки по обліку витрат на оплату праці наведемо в табл. 11.7.

11.7. Основні бухгалтерські проводки з обліку витрат на оплату праці

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Нарахована заробітна плата за окладами і тарифами:			
	> свинаркам			3000
	> завферми			200
	> адміністративному персоналу			2500
	> за роботи з пакування на складі готової продукції, призначеної для реалізації			150
	> за роботи, що проведені з ліквідацією наслідків від стихійного лиха			300
	Разом	811	66	6150
2	Нараховані премії працівникам свиноферми за результатами роботи	812	66	2000
3	Нараховані відпускні адміністративному персоналу підприємства	814	66	1000
	Всього нараховано	×	×	9150
4	Віднесено витрати на оплату праці:			
	> на витрати виробництва свинини (3000 + 2000)	232	×	5000
	> на загальновиробничі витрати	91	×	200
	> на адміністративні витрати (2500 + 1000)	92	×	3500
	> на витрати на збут	93	×	150
	> на надзвичайні витрати	99	×	300
	Всього	×	81	9150

11.12.4. Облік відрахувань на соціальні заходи

Для обліку відрахувань на соціальні заходи призначено рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи».

За дебетом рахунка 82 «Відрахування на соціальні заходи» відображується належна сума відрахувань на соціальні заходи, за кредитом — списання на рахунок 23 «Виробництво» суми відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 — суми відрахувань, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи» має такі субрахунки:

821 «Відрахування на пенсійне забезпечення»;

- 822 «Відрахування на соціальне страхування»;
 823 «Страховання на випадок безробіття»;
 824 «Відрахування на індивідуальне страхування»;
 825 «Відрахування на соціальне страхування від нещасних випадків»

На субрахунку 821 «Відрахування на пенсійне забезпечення» ведеться облік відрахувань на обов'язкове державне пенсійне страхування.

На субрахунку 822 «Відрахування на соціальне страхування» ведеться облік відрахувань на обов'язкове соціальне страхування.

На субрахунку 823 «Страховання на випадок безробіття» ведеться облік відрахувань на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття.

На субрахунку 824 «Відрахування на індивідуальне страхування» ведеться облік відрахувань на індивідуальне страхування працівників за рахунок підприємства.

На субрахунку 825 «Відрахування на соціальне страхування від нещасних випадків» ведеться облік відрахувань на соціальне страхування від нещасних випадків.

Основні бухгалтерські проводки з обліку відрахування на соціальні заходи наведено в табл. 11.8.

11.8. Основні бухгалтерські проводки з обліку відрахувань на соціальні заходи

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Проведено відрахування на державне пенсійне забезпечення на заробітну плату: <ul style="list-style-type: none"> ► свинарок ► завферми ► адміністративному персоналу ► персоналу зі збуту продукції ► працівників з ліквідації наслідків від стихійного лиха 			1600 64 1120 48 96
	Разом	821	651	2928
2	Проведено відрахування на соціальне страхування на випадок тимчасової втрати працездатності на заробітну плату: <ul style="list-style-type: none"> ► свинарок ► завферми ► адміністративному персоналу ► персоналу зі збуту продукції ► працівників з ліквідації наслідків від стихійного лиха 			145 6 101 4 9
	Разом	822	652	265

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
3	Проведено відрахування на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття на заробітну плату: ► свинарок ► завферми ► адміністративному персоналу ► персоналу зі збуту продукції ► працівників з ліквідації наслідків від стихійного лиха			105 4 74 3 6
	Разом	823	653	192
4	Проведено відрахування на обов'язкове соціальне страхування від нещасних випадків на заробітну плату: ► свинарок ► завферми ► адміністративному персоналу ► персоналу зі збуту продукції ► працівників з ліквідації наслідків від стихійного лиха			10 1 5 1 1
	Разом	825	656	18
5	Віднесено суми відрахувань на соціальні заходи: ► на витрати виробництва свинини (1600 + 145 + 105 + 10) ► на загальновиробничі витрати (64 + 6 + 4 + 1) ► на адміністративні витрати (1120 + 101 + 74 + 5) ► на витрати на збут (48 + 4 + 3 + 1) ► на надзвичайні витрати (96 + 9 + 6 + 1)	232 91 92 93 99		1860 75 1300 56 112
	Всього		82	3403

11.12.5. Облік амортизації

Рахунок 83 «Амортизація» призначено для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

За дебетом рахунка 83 «Амортизація» відображується сума нарахованих амортизаційних відрахувань, за кредитом — списання на рахунок 23 «Виробництво» суми амортизаційних відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 — суми амортизаційних відрахувань,

що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 83 «Амортизація» має такі субрахунки:

831 «Амортизація основних засобів»;

832 «Амортизація інших необоротних матеріальних активів»;

833 «Амортизація нематеріальних активів».

На субрахунку 831 «Амортизація основних засобів» узагальнюється інформація про нарахування амортизації основних засобів.

На субрахунку 832 «Амортизація інших необоротних матеріальних активів» узагальнюється інформація про нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів.

На субрахунку 833 «Амортизація нематеріальних активів» узагальнюється інформація про нарахування амортизації нематеріальних активів.

11.9. Основні бухгалтерські проводки з обліку амортизації

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Нараховано амортизаційні відрахування (знос) на:			
	> свинарник			500
	> основні засоби загальновиробничого призначення			4960
	> основні засоби загальногосподарського призначення			6340
	> основні засоби, пов'язані із збутом продукції			650
	Разом	831	131	12450
2	Віднесено витрати на амортизацію на:			
	> витрати тваринництва в частині нарахованого зносу по свинарнику	232		500
	> загальновиробничі витрати в сумі нарахованого зносу основних засобів загальновиробничого призначення	91		4960
	> адміністративні витрати в сумі нарахованого зносу основних засобів загальногосподарського призначення	92		6340
	> витрати збуту в сумі нарахованого зносу основних засобів, пов'язаних із збутом продукції	93		650
	Разом		831	12450

11.12.6. Облік інших операційних витрат

Рахунок 84 «Інші операційні витрати» призначено для обліку операційних витрат, що не відображуються на інших рахунках класу 8. Ці витрати є витратами звітного періоду, якщо не входять до складу виробничої собівартості продукції, робіт, послуг. Зокрема, до інших операційних витрат включається вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів, суми фінансових санкцій тощо.

За дебетом рахунка 84 «Інші операційні витрати» відображується сума визнаних витрат, за кредитом — списання на рахунок 23 «Виробництво» витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 — виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

11.10. Основні бухгалтерські проводки з обліку інших операційних витрат

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Відображено у складі інших операційних витрат: <ul style="list-style-type: none"> ▶ вартість послуг, наданих сторонніми організаціями ▶ втрати від псування (уцінки, нестачі) матеріальних цінностей Разом		685 20, 27	1500 700 2200
2	Відображено інші операційні витрати у складі: <ul style="list-style-type: none"> ▶ витрат виробництва в частині прямих витрат ▶ загальновиробничих витрат ▶ адміністративних витрат в сумі витрат, які відносяться до організації підприємства в цілому ▶ витрат на збут в сумі витрат, які відносяться до збутової діяльності ▶ витрат майбутніх періодів в частині витрат, які відносяться до підготовки нового виробництва ▶ витрат від псування (уцінки, нестачі) матеріальних цінностей Разом	23 91 92 93 39 94		600 400 300 100 100 700 2200
		84	84	

11.13. Зведений облік виробництва

Для зведеного обліку витрат і виходу продукції (робіт, послуг) з виробництва передбачено використовувати журнал-ордер, який з метою кращого розподілу обов'язків між виконавцями, підрозділяють на два: 10-2 с.-г. та 10-3 с.-г.

В Журналі-ордері №10.3 с.-г. здійснюється зведений облік за рахунками:

- 23 «Виробництво»;
- 24 «Брак у виробництві»;
- 39 «Витрати майбутніх періодів»;
- 91 «Загальновиробничі витрати»;
- 92 «Адміністративні витрати»;
- 93 «Витрати на збут».

Журнал-ордер № 10.3 с.-г. для відображення кредитових оборотів по виходу продукції окремих підгалузей основного виробництва, списання вартості послуг чи робіт допоміжних виробництв та певних видів витрат (кредит рахунків 231, 232, 233, 234, 235, 24, 39, 91, 92, 93). Кореспондуючими рахунками виступають рахунки: 20, 21, 22, 23, 24, 27, 39, 90, 91, 92, 93.

Журнал-ордер № 10.2 с.-г. використовується для обліку нарахованої оплати праці та пов'язаних з нею сум відрахувань на соціальні заходи та резерв наступних періодів, а також амортизаційних відрахувань (рахунки 13, 471, 651, 652, 653, 656, 66).

Первинні документи, довідки бухгалтерії, відомості по нарахуванню амортизації тощо, є підставою для заповнення місячних виробничих звітів. Їх складання у виробничих підрозділах на підставі названих документів, а за потреби залучають ті з них, що складені в інших підрозділах чи в бухгалтерії господарства, а також аркуші-розшифрування, що складені при записах в інших журналах-ордерах. Практикується також виробничі звіти заповнювати в бухгалтерії господарства на підставі одержаних від підрозділів і складених в бухгалтерії документів, наприклад за нарахуванням амортизації.

По виробництву передбачено ведення таких виробничих звітів до Журналу-ордера №10.3 с.-г.:

Виробничий звіт № 10.3а с.-г. — для основного виробництва;

Виробничий звіт № 10.3б с.-г. — для інших виробництв;

Виробничий звіт № 10.3в с.-г. — для загальновиробничих витрат;

Виробничий звіт № 10.3г с.-г. для адміністративних витрат.

У виробничих звітах дані групуються в розрізі, який дозволяє у подальшому зробити записи по аналітичних рахунках відповідних синтетичних рахунків.

За наявності кількох виробничих звітів, за якими списують витрати на відповідний синтетичний рахунок чи оприбутковують продукцію, складають Зведену відомість до Журналу-ордера № 10.3 с.-г. (форма № 10.3д с.-г.).

Для накопичування даних протягом року про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) по кожному аналітичному рахунку використовують Оборотну відомість по рахунках (форма 10.3е с.-г.). Рахунки в ній відкривають відповідно до діючих Положень (стандартів), записи роблять на підставі виробничих звітів.

Підсумки виробничих звітів з деталізацією сум по синтетичних рахунках (субрахунках) або підсумки Зведеної відомості переносять в Журнал-ордер № 10.3 с.-г., а його дані — в Головну книгу.



Розділ 12

КАЛЬКУЛЯЦІЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ) НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАР- СЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визнає історичну (фактичну) собівартість одним із основних принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Законом наголошується, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на її виробництво та придбання.

Собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції визначають на підставі витрат, віднесених на відповідну культуру (групу культур), вид тварин чи виробництва.

Витрати по окремих культурах і видах тварин складаються як із прямих витрат, що безпосередньо відносять на відповідні культури і види тварин, так і з витрат, що розподіляються.

У рослинництві, за винятком продукції, яку одержують від окремих сільськогосподарських культур, об'єктами визначення собівартості є сільськогосподарські роботи, виконані в поточному році під урожай наступного року, тобто роботи, які належать до незавершеного виробництва, а також роботи, які спрямовані на поліпшення земель і виконуються за рахунок власних оборотних коштів підприємства; витрати, що плануються по статтях виробничих витрат (без загальногосподарських) як витрати майбутніх періодів.

Послідовність визначення собівартості продукції. Визначення собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюють у такій послідовності:

- розподіляють за призначенням витрати на утримання основних засобів на об'єкти планування та обліку витрат;
- обчислюють собівартість продукції (робіт, послуг) допоміжних та підсобних промислових виробництв, які надають послуги основному виробництву;

- розподіляють витрати на зрошення, осушення земель, списують послуги бджільництва по запилюванню сільськогосподарських культур;
- розподіляють загальновиробничі витрати;
- визначають загальну суму виробничих витрат по об'єктах планування та обліку;
- обчислюють собівартість продукції рослинництва;
- розподіляють витрати на утримання кормоцехів;
- визначають собівартість продукції тваринництва;
- визначають собівартість живої маси тварин на вирощуванні і відгодівлі;
- визначають собівартість продукції підсобних промислових виробництв по переробці сільськогосподарської продукції.

12.1. Обчислення собівартості робіт і послуг допоміжних виробництв

Об'єкти обчислення собівартості в допоміжних виробництвах. По автомобільному вантажному транспорту обчислюють собівартість 10 т-км вантажоперевезень та 1 машино-дня роботи спеціальних автомобілів і автомобілів на перевезенні людей; по гужовому транспорту — одного робочого дня за всіма видами робочої худоби, приплоду і одного кормо-дня; по електропостачанню — 10 кВт·год електроенергії, відпущеної споживачам; по тепlopостачанню — 1 Гкал теплоенергії, доведеної до споживачів; по водопостачанню — 1 м³ води, яка подається через водопровідну мережу сільськогосподарського підприємства; по газопостачанню — 1 м³ газу, відпущеного споживачам; по холодильному обладнанню — одного центнеро-дня зберігання.

Визначення собівартості послуг вантажного автотранспорту. Собівартість 10 т-км визначають діленням загальної суми витрат на утримання та експлуатацію вантажного автотранспорту, в тім числі автоцистерн, бензовозів та інших спеціальних машин (за винятком пожежних, тягачів, кранів тощо), на обсяг перевезень у тонно-кілометрах. Витрати на перевезення людей і на роботи спеціальних автомобілів зараховують на відповідні об'єкти пропорційно до кількості виконаних машино-днів.

Перш ніж почати обчислення собівартості 10 т-км, необхідно визначити собівартість одного машино-дня роботи спеціальних автомобілів і автомобілів на перевезенні людей. При цьому із загальної кількості відпрацьованих автотранспортом машино-днів виключають машино-зміни по самообслуговуванню. Суму

витрат по автотранспорту ділять на кількість машино-днів, виконаних автотранспортом, у тім числі спеціальними автомобілями. Собівартість одного машино-дня множать на кількість машино-днів, виконаних спеціальним автотранспортом та на перевезенні людей. Одержаний результат виключають з витрат. Суму витрат, що залишилася, ділять на кількість тонно-кілометрів, виконаних вантажним автотранспортом.

Приклад. Витрати по автотранспорту становлять 431 167,50 грн. Автотранспортом виконано 1 437 225 т-км, відпрацьовано 11 145 машино-днів, у тім числі спеціальними автомобілями — 1609, на перевезенні працівників — 901, на обслуговуванні автотранспорту — 450 машино-днів. Планова собівартість машино-дня дорівнює 0,30 грн.

Із загальної кількості відпрацьованих машино-днів віднімають машино-дні по самообслуговуванню:

$$\frac{431\,167,50}{(11\,145 - 450)} = 40,3 \text{ грн.}$$

Із витрат виключаються витрати по спеціальних автомобілях та транспортуванню людей:

$$431\,167,50 - [40,3 \cdot (901 + 1609)] = 330\,014,50 \text{ грн.}$$

Одержану суму ділять на кількість виконаних тонно-кілометрів:

$$330\,014,50 : 1\,437\,225 = 0,23 \text{ грн.}$$

Визначення собівартості послуг гужового транспорту.

По ньому обчислюють середню собівартість робочого дня коней (волів), приплоду і одного кормо-дня. Собівартість одного кормо-дня визначають діленням суми витрат по утриманню робочої худоби на загальну кількість кормо-днів робочої худоби. Собівартість однієї голови приплоду обчислюють за вартістю 60 кормо-днів утримання дорослих тварин. Собівартість одного робочого дня визначають діленням всієї суми витрат по утриманню робочої худоби (за вирахуванням приплоду, гною, іншої побічної продукції) на кількість робочих днів, за винятком днів по самообслуговуванню. При цьому гній оцінюють за його кількістю і витратами на підстилку та вивезення гною.

Вартість послуг гужового транспорту розподіляють між споживачами (культурами, групами культур, видами і групами тварин та іншими об'єктами) пропорційно до кількості відпрацьованих робочих днів.

Обчислення собівартості електроенергії. В електропостачанні визначають собівартість 10 кВт·год. При цьому враховують витрати на електроенергію, одержану від власних електростанцій, а також ту, що надійшла зі сторони. Собівартість 10 кВт·год електроенергії власних електростанцій визначають

діленням витрат по їх утриманню та експлуатації на кількість виробленої енергії, за винятком електроенергії, спожитої на власні потреби електростанцій. Електроенергію та витрати по електростанціях (електрогенераторах), змонтованих з доїльними, стригальними, зварювальними та іншими агрегатами, у вартість електроенергії не включають, їх зараховують на витрати відповідних галузей і виробництв.

Середню собівартість 10 кВт·год всієї електроенергії обчислюють діленням усіх витрат по електрогосподарству на загальну кількість електроенергії як власного виробництва, так і одержаної зі сторони. Вартість електроенергії зараховують у витрати споживачів пропорційно до кількості відпущених кіловат-годин.

Кількість електроенергії, відпущеної споживачам, визначають за показниками лічильників. За їх відсутності розподіл електроенергії між споживачами можна здійснювати пропорційно до нормативів її витрат.

Визначення собівартості теплоенергії. У теплопостачанні собівартість 1 Гкал теплоенергії обчислюють діленням суми витрат по виробництву (купівлі) теплової енергії і доведенню її до споживачів на кількість виробленої енергії в Гкал, за винятком енергії, витраченої на власні потреби теплостанцій. Вартість теплоенергії зараховують на споживачів пропорційно до кількості відпущеної енергії.

Визначення собівартості води. У центральному водопостачанні собівартість 1 м³ води обчислюють за сумою витрат на піднімання, подавання і доведення води до споживачів (у тім числі витрати на купівлю води при її споживанні з міських водогонів або магістральних державних мереж) і загальною кількістю кубометрів води, поданої через водопровідну мережу сільськогосподарського виробництва.

Витрати по утриманню артезіанських свердловин, водозабірною устаткуванням та водогонів, не пов'язаних із центральною водозабезпечувальною системою, зараховують безпосередньо на витрати відповідного виробництва, яке використовує воду.

Визначення собівартості газу. У газопостачанні собівартість 1 м³ газу обчислюють діленням загальної суми витрат з газозабезпечення, враховуючи вартість купівлі газу, на загальну кількість кубометрів спожитого газу (магістрального і зрідженого в балонах). Витрати по газопостачанню зараховують на споживачів — пропорційно до кількості відпущених кубічних метрів газу.

12.2. Обчислення собівартості продукції рослинництва

Об'єктом обчислення собівартості в рослинництві є окремі види основної, супутньої і побічної продукції, одержаної від вирощування сільськогосподарських культур.

Собівартість продукції рослинництва за видами сільськогосподарських культур (групами культур) обчислюють: зерно, насіння соняшнику — франко-тік (включаючи витрати на доочищення і сушіння); солома, сіно — франко-скирта або інший пункт зберігання; коренеплоди, картопля, овочі, баштанні культури, льон та інші технічні культури — франко-поле (місце зберігання); зелена маса на силос — франко-місце силосування; силос — франко-силосна споруда; зелені корми — франко-місце споживання; насіння трав — франко-склад; парниково-тепличні овочі, плоди, ягоди — франко-пункт приймання.

Яку облікову роботу необхідно виконати до визначення собівартості продукції рослинництва?

До обчислення фактичної собівартості продукції рослинництва перевіряють правильність запису по дебету і кредиту аналітичних рахунків. Витрати по посівах, які повністю загинули від стихійного лиха, списують з рахунка 23 на витрати господарства. Дебетують субрахунок 991, кредитують рахунок 23.

У зв'язку з тим, що площі під загиблими посівами пересівають іншими сільськогосподарськими культурами, при списанні витрат слід мати на увазі, що на надзвичайні витрати господарства списуються лише повторні витрати (вартість насіння, витрати на сівбу тощо). Неповторні витрати (оранка, вартість внесених добрив, витрати по снігозатриманню тощо) відносять на новопосіяну культуру. При частковій загибелі витрати списують на витрати господарства частково і розподіляють пропорційно до відсотка одержаної продукції. По посівах, які загинули внаслідок стихійного лиха, нараховують страхове відшкодування. Ці суми записують на дебет рахунка 65 і кредит субрахунка 751.

До собівартості продукції рослинництва поточного року не входять витрати по зібраних (але необмолочених) або по незібраних культурах. Якщо на кінець року в рослинництві виявлено необмолочені культури, фактичні витрати розподіляють так. Із загальної суми витрат по зібраних обмолочених і необмолочених культурах виключають витрати на обмолочування та вивезення продукції з поля. Суму витрат, що залишається, розподіляють пропорційно до кількості гектарів по зібраних обмолочених і не-

обмолочених культурах. Для визначення фактичної собівартості продукції зібраних і обмолочених культур до суми витрат по зібраних культурах додають витрати на їх обмолочування і транспортування з поля. У наступному році при обчисленні собівартості по необмолочених культурах до витрат на їх збирання додають витрати на їх обмолочування, очищення і транспортування.

Собівартість соломи (полови), гички, стебел кукурудзи, кошиків сояшнику, капустиного листя, тощо визначають залежно від віднесених на них витрат за нормативами, встановленими на основі витрат на збирання, пресування, транспортування, скиртування та інші роботи по заготівлі цієї продукції.

Обчислення собівартості продукції зернових культур.

Витрати на вирощування і збирання зернових культур становлять собівартість зерна, зернових відходів і соломи. Загальну суму витрат (за вирахуванням вартості соломи) розподіляють на зерно і зернові відходи пропорційно до питомої ваги повноцінного зерна, що міститься в зернових відходах.

Собівартість 1 ц зерна і зернових відходів визначають діленням витрат вирощування зернових культур на відповідну фізичну масу зерна і зернових відходів після очищення і сушіння.

Приклад 1. Визначення собівартості 1 ц зерна, зерновідходів, соломи пшениці озимої.

Валовий збір зерна пшениці озимої у бункерній вазі склав 35 700 ц з площі посіву 1150 га. Планова собівартість 1 ц зерна пшениці озимої — 10 грн. Загальні фактичні затрати на вирощування, збирання і доробку основної, супутньої і побічної продукції пшениці озимої склали 354 500 грн. Установлена загибель посівів від стихійного лиха (пожежі) на площі 100 га в сумі фактичних затрат — 21 000 грн. Допущене псування посівів приватною особою на площі 0,5 га, що за балансовою вартістю становить 125 грн.

Після доробки і сушки зерна отримані зернові відходи в кількості 4500 ц, які, за даними лабораторного аналізу, містять 40 % повноцінного зерна; невикористовувані відходи та усихання — у кількості 1100 ц. Закладено до насінневого фонду 3500 ц зерна пшениці озимої і реалізовано 26 600 ц.

Крім того, отримано 40 500 ц соломи. Фактичні затрати на збирання, транспортування і скиртування соломи склали 10 275 грн.

Витрати на вирощування, збирання і доробку посівів (без вартості загиблих і зіпсованих посівів) становлять

333 375 грн (354 500 грн – 21 000 грн – 125 грн).

Витрати за вирахуванням вартості соломи становлять

323 100 грн (333 375 грн – 10 275 грн).

Кількість зернових відходів у перерахунку на повноцінне зерно становить

1800 ц (4500 ц × 40 %).

Для калькулювання собівартості 1 ц зерна пшениці озимої визначається загальна кількість повноцінного зерна

31 900 ц (35 700 ц – 4500 ц – 1100 ц + 1800 ц).

Фактична собівартість 1 ц повноцінного зерна пшениці озимої
10,13 грн (323 100 грн : 31 900 ц).

Виходячи із цієї собівартості і кількості зернових відходів у переведенні на по-
вноцінне зерно (1800 ц), визначаємо суму затрат, що припадає на зернові відходи,
18 234 грн (1800 ц x 10,13 грн).

Визначаємо різницю у вартості зерновідходів, спочатку оприбуткованих за
бункерною вагою у планових цінах (4500 ц) і перерахованих у повноцінне зерно
(1800 ц):

$$(4500 \text{ ц} - 1800 \text{ ц}) \times 10 \text{ грн} = 27000 \text{ грн.}$$

Фактична собівартість 1ц зернових відходів
4,05 грн (18 234 грн : 4500 ц).

Фактична собівартість 1 ц соломи
0,25 грн (10 275 грн : 40 500 ц).

Різниця між фактичною і плановою собівартістю 1 ц зерна становить
0,13 грн (10,13 грн – 10 грн).

Узагальнений розрахунок собівартості продукції озимої пшениці
і калькуляційних різниць наведено відповідно в табл. 12.1 і 12.2.

12.1. Розрахунок собівартості продукції озимої пшениці (приклад умовний)

Пор. №	Зміст запису	Кількість, ц	Сума, грн
1	Валовий збір (за плановою собівартістю) ➤ зерно у бункерній вазі ➤ зерно після доробки і сушіння ➤ зернові відходи з 40 % вмістом повноцінного зерна ➤ зернові відходи в переведенні на повноцінне зерно (4500 × 40 %) ➤ повноцінне зерно, що підлягає калькуляції (30 100 + 1800) ➤ невикористані відходи та усихання (4500 – 1800) +1100 ➤ солома	35 700 30 100 4500 1800 31 900 3800 40 500	357 000 301 000 × 18 000 319 000 38 000 8100
2	Витрати по вирощуванню озимої пшениці, в т.ч.: ➤ вартість зіпсованих посівів ➤ вартість загиблих посівів ➤ витрати на збирання соломи		354 500 125 21 000 10 275
3	Витрати, що віднесені на повноцінне зерно (354 500 – 21 000 – 125 – 10 275)		323 100
4	Фактична собівартість 1 ц повноцінного зерна (323 100 : 31 900)		10,13
5	Фактичні витрати, що віднесені на зернові від- ходи (1800 × 10,13)		18 234
6	Фактична собівартість 1 ц зернових відходів (18 234 : 4500)		4,05
7	Фактична собівартість 1 ц соломи (10 275 : 40 500)		0,25

12.2. Розрахунок калькуляційних різниць по продукції озимої пшениці

Пор. №	Види продукції озимої пшениці і канали її використання	Кількість, ц	Собівартість		Калькуляційна різниця	Кореспондуючі рахунки	
			планова	фактична		дебет	кредит
1	Зерно озимої пшениці	26 600	26 600	269 411	3411	901	
	Реалізовано						
2	Закладено до насінневого фонду	3500	3 5000	35 455	455	208	2311
	Разом	30 100	301 000	304 866	3866		
3	Зернові відходи	4500	18 000	18 234	234	208	2311
	Закладено до фуражного фонду						
	Солома	40 500	8100	10 275	2175	208	2311
	Закладено до фуражного фонду						
	Всього по культурі	×	327 100	333 375	6275	×	×

Визначення собівартості кукурудзи. При обчисленні собівартості 1 ц кукурудзи перераховують качани у повній стиглості на сухе зерно за фактичним виходом зерна з качанів, визначеним хлібоприймальними підприємствами за результатами обмолочування середньодобових зразків з урахуванням базисної вологості зерна в качанах (22 %).

Качани кукурудзи повної стиглості, що залишились у господарстві, а також закладені на силос, переводять у сухе зерно за середнім відсотком виходу зерна базисної вологості з качанів, реалізованих господарством заготівельним організаціям. Цей відсоток визначають за даними реєстрів накладних на прийняте зерно. Собівартість 1 ц кукурудзи визначають діленням витрат виробництва (за винятком витрат на збирання, транспортування стебел кукурудзи) на масу зерна кукурудзи.

Мають свою особливість і визначення собівартості 1 ц зеленої маси кукурудзи і силосу.

Приклад 2. Фактичні витрати на вирощування і зберігання кукурудзи на силос і зелений корм склали 104 975 грн. Вихід зеленої маси 61 750 ц, в т.ч. використано на виробництво силосу 52 800 ц, згодовано тваринам 8950 ц.

Інші витрати на силосування зеленої маси становили 18 100 грн.

Через 20 днів (після ферментації зеленої маси) по закінченні силосування зеленої маси кукурудзи комісія визначила вагу силосу 42 750 ц.

Фактична собівартість 1 ц зеленої маси

$$\frac{104\,975}{61\,750} = 1,70 \text{ грн.}$$

Фактична собівартість 1 ц силосу

$$\frac{(52\,800 \times 1,70) + 18\,100}{42\,750} = \frac{107\,860}{42\,750} = 2,52 \text{ грн.}$$

Обчислення собівартості технічних культур. Собівартість 1 ц насіння олійних культур (соняшнику, льону-довгунця, гірчиці, ріцини, сої, арахісу тощо) визначають у порядку, встановленому для зернових культур. Витрати ділять на масу одержаної від урожаю і оприбуткованої продукції.

При обчисленні собівартості продукції льону-довгунця виробничі витрати на вирощування і збирання відносять на насіння і солому пропорційно до їх вартості за реалізаційними цінами. Собівартість трести льону-довгунця включає вартість соломи і витрати на розстилення, перевертання і піднімання із стелищ.

Собівартість інших луб'яних культур (коноплі середньоросійські, південні тощо) обчислюють аналогічно до собівартості льону-довгунця.

Собівартість 1 ц коренеплодів цукрових буряків (фабричних і маточних) визначають діленням витрат виробництва і збирання (за винятком витрат на збирання і транспортування гички) на масу одержаної від урожаю і оприбуткованої продукції.

Собівартість 1 ц насіння цукрових буряків розраховують діленням загальної суми витрат на масу оприбуткованого кондиційного насіння.

Собівартість тютюнової і махоркової сировини визначають за загальною сумою виробничих витрат і заліковою масою сировини. Витрати на окремі види продукції розподіляють пропорційно до їх вартості за цінами реалізації.

Собівартість 1 ц окремих видів продукції лікарських рослин польового вирощування визначають діленням загальної суми витрат, віднесених на цей вид продукції, на масу одержаної від урожаю і оприбуткованої продукції.

Собівартість продукції трав'янистих одно- і дворічних (коріандр, аніс, кмин тощо) та ефіроолійних культур обчислюють розподілом всіх витрат пропорційно до їх вартості за цінами реалізації. При цьому витрати на вирощування і збирання насіння в повній стиглості зараховують на собівартість насіння. При використанні насіння анісу і фенхелю в стадії молочно-воскової стиглості всі витрати відносять на собівартість ефіроолійної сировини.

По трав'янистих багаторічних ефіроолійних культурах (м'ята перцева, герань велиkokореневишна, шавлія мускатна тощо) витрати на насіння, вирощування і збирання розподіляють пропорційно до маси продукції, одержуваної щорічно від урожаю.

Наведемо приклад визначення фактичної собівартості 1 ц коренеплодів цукрового буряку (фабричного).

Приклад 3. Валовий збір коренеплодів цукрового буряку (фабричного) становив 60 400 ц.

Загальні фактичні витрати на вирощування і збирання цукрового буряку становили 465200 грн.

Валовий збір гички становив 1250 ц, а витрати по її збиранню і транспортуванню — 200 грн.

Розрахунок собівартості:

Сума витрат, що відноситься на основну продукцію

$$465\,200 - 200 = 465\,000 \text{ грн.}$$

Фактична собівартість 1 ц коренеплодів

$$\frac{465\,000}{60\,400} = 7,69 \text{ грн.}$$

Фактична собівартість 1 ц гички

$$\frac{200}{1250} = 0,16 \text{ грн.}$$

Визначення собівартості картоплі, овочів, баштанних, грибів. Витрати на вирощування картоплі розподіляють між стандартною і нестандартною продукцією пропорційно до її вартості за цінами реалізації. Попередньо із загальної суми витрат виключають вартість використовуваного бадилля (картоплиння), яка складається з витрат на його збирання і транспортування. Собівартість стандартної і нестандартної картоплі обчислюють діленням частини витрат по кожному виду на масу бульбоплодів, одержаних від урожаю.

Собівартість 1 ц продукції овочівництва відкритого ґрунту визначають розподілом витрат на вирощування і збирання (за винятком вартості насіння і розсади) між окремими видами пропорційно до зайнятої площі і тривалості вегетаційного періоду (гектаро-дні). До одержаної суми додають вартість насіння або садивного матеріалу і ділять на масу одержаної від урожаю і оприбуткованої продукції.

У захищеному ґрунті вирощують овочі (огірки, помідори, цибулю, перець тощо), а також розсаду овочевих культур для потреб господарства і на продаж. При обчисленні собівартості необхідно всі витрати (за винятком насіння або садивного матеріалу) розподілити між окремими видами овочевої продукції пропорційно до квадратних метро-днів (метро-дні визначають множенням квадратних метрів площі, яку займає та чи інша овочева культура, на кількість днів її вегетаційного періоду). Потім до суми витрат по певній культурі додають вартість насіння або розсади і ділять на масу одержаної від урожаю та оприбуткова-

ної продукції. Результат становитиме собівартість одиниці продукції. При визначенні собівартості розсади витрати ділять на її кількість (у тис. шт.).

При обчисленні собівартості 1 ц грибів всі витрати (за вирахуванням вартості відпрацьованого субстрату, виходячи з нормативних витрат на його збирання і вивезення) ділять на масу одержаних від урожаю і оприбуткованих грибів.

Собівартість 1 ц окремих видів баштанних продовольчих культур визначають діленням всіх витрат з їх вирощування і збирання на масу продукції.

12.3. Обчислення собівартості продукції тваринництва

Загальні положення. Витрати на утримання худоби і птиці (без витрат на незавершене виробництво на кінець року та вартості побічної продукції), становлять собівартість продукції тваринництва, причому: вартість тварин, що загинули внаслідок стихійного лиха, відноситься на фінансові результати підприємства; вартість тварин, що загинули з інших причин (без сум, віднесених на матеріально відповідальних осіб), відображується в окремій статті в складі витрат на утримання відповідних видів і груп тварин.

Маса загиблого чи вимушено забитого молодняка тварин, птиці та дорослої худоби на відгодівлі не виключається з приросту живої маси, одержаного за звітний рік.

Вартість гною, одержаного від групи тварин, визначається виходячи з нормативно-розрахункових витрат і витрат на його прибирання та вартості підстилки. Собівартість 1 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).

Визначення собівартості продукції вирощування та відгодівлі худоби і птиці. Продукцією вирощування та відгодівлі худоби і птиці (великої рогатої худоби, свиней, овець, кро-

лів, птиці) є приріст живої маси, одержаний в звітному періоді, та жива маса, а від тварин, які не зважуються (молодняк робочих тварин, звірів тощо), продукція не оприбутковується, а витрати спрямовуються на дооцінку поголів'я, виходячи із кількості кормо-днів та собівартості 1 кормо-дня.

Приріст живої маси молодняку тварин та тварин на відгодівлі і птиці певного виду та групи визначається як різниця між живою масою поголів'я, яке було на кінець року та яке вибуло протягом року (включаючи загиблих), і живою масою приплоду та масою тварин і птиці, які надійшли в групу протягом року та які були на початок року.

Собівартість 1 ц приросту живої маси визначається діленням загальної суми витрат на утримання відповідної групи худоби чи птиці (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси.

Собівартість живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі та птиці всіх вікових груп визначається, виходячи з витрат на їх вирощування і відгодівлю в поточному році (без вартості побічної продукції), вартості худоби і птиці, що були в групі на початок року та надійшли з основного стада чи інших груп, ферм і підприємств, та вартості приплоду (без вартості загиблих тварин).

Кількість живої маси становитиме масу тварин, що реалізовані, забиті, переведені в інші групи та залишені на кінець року.

Собівартість 1 ц живої маси худоби і птиці визначається діленням їх вартості на кількість центнерів живої маси (без маси тварин, що загинули).

На підставі розрахованої собівартості одного 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 змінюється.

Визначення собівартості продукції скотарства. У молочному скотарстві розраховується собівартість одного 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 одного центнера молока необхідно загальну суму витрат на утримання корів (без вартості приплоду та побічної продукції) розділити на кількість центнерів одержаного молока.

Порядок калькулювання продукції молочного скотарства розглянемо на умовному числовому прикладі.

Приклад 1. Оприбутковано продукції за звітний період:

молока 5000 ц за плановою собівартістю 1 ц молока 30 грн на суму 150 000 грн; приплоду телят 200 голів за плановою собівартістю 60 кормо-днів утримання корів на суму 40 000 грн;

побічної продукції 7000 грн.

Витрати на утримання основного стада становили 220 000 грн. Кількість кормо-днів утримання корів 73 000.

Для визначення фактичної собівартості продукції молочного скотарства здійснимо розрахунки за такою послідовністю:

1. Собівартість 1 кормо-дня

$$\frac{220\,000}{73\,000} = 3 \text{ грн.}$$

2. Собівартість 1 голови приплоду

$$(60 \text{ кормо-днів} \times 3 \text{ грн}) = 180 \text{ грн;}$$

3. Вартість приплоду

$$(200 \text{ голів} \times 180 \text{ грн}) = 36\,000 \text{ грн;}$$

4. Вартість молока

$$220\,000 - (36\,000 + 7000) = 177\,000 \text{ грн;}$$

5. Собівартість 1 ц молока

$$\frac{177\,000}{5000} = 35,40 \text{ грн.}$$

Собівартість продукції та живої маси великої рогатої худоби і тварин, вибракуваних з основного молочного стада в молочному скотарстві розрахуємо на такому умовному прикладі.

Приклад 2. На початок звітного періоду в господарстві залишилось 745 голів великої рогатої худоби, живою масою 745 ц і вартістю 189 713 грн. За звітний період надійшло: 510 голів приплоду масою 112 кг, вартістю 71 799 грн; куплено в інших господарствах — 50 голів, масою 50 ц, вартістю 10 000 грн.

За звітний період вибуло: реалізовано 244 голови, масою 535 ц; забито на м'ясо — 50 голів, живою масою 50 ц; загинуло з вини господарства — 16 голів живою масою 8 ц.

Залишилось на кінець року 995 голів, живою масою 750 ц.

Витрати на вирощування і відгодівлю великої рогатої худоби за звітний період склали 338 518 грн, з них віднесено на гній 1200 грн.

На підставі наведених даних визначимо приріст живої маси, який дорівнює масі тварин на кінець звітної періоду + маса тварин, що вибули, – маса тварин на початок звітної періоду – маса тварин, що надійшли у цю вікову групу,

$$\text{або } (750 + 8 + 50 + 535) - (745 + 112 + 50) = 436.$$

Жива маса, яка підлягає калькуляції дорівнює живій масі тварин на кінець звітної періоду + маса тварин, що вибули з господарства,

$$\text{або } 750 + 50 + 535 = 1335 \text{ ц.}$$

Отримані дані подаємо в розрахунок (табл. 12.3).

12.3. Розрахунок фактичної собівартості 1 ц живої маси молодняку великої рогатої худоби і тварин на відгодівлі

Пор. №	Показники	Кількість, голів	Жива маса, ц	Сума, грн
1	Залишок на початок року	745	745	189 713
2	Приплід	510	112	71 799
3	Приріст живої маси	×	436	337 318
4	Закуплено	50	50	10 000
5	Разом надійшло	560	598	419 117
	Разом із залишком на початок року	1305	1343	608 830
6	Реалізовано	244	535	243 987
7	Забито на м'ясо	50	50	22 803
8	Загинуло по вині господарства	16	8	—
	Залишок на кінець року	995	750	342 040
9	Разом вибуло із залишком на кінець року	1305	1343	608 830

Фактична собівартість 1 ц приросту живої маси

$$\frac{337\,318}{436} = 773,66 \text{ грн.}$$

Фактична собівартість 1 ц живої маси

$$608\,830 : 1335 = 456,05 \text{ грн.}$$

Визначення собівартості продукції в м'ясному скотарстві. У м'ясному скотарстві обчислюють собівартість однієї голови приплоду, 1 ц приросту живої маси телят до 8-місячного віку і 1 ц живої маси; 1 ц приросту живої маси молодняку старше 8 місяців і дорослої худоби на відгодівлі; 1 ц живої маси по цій групі.

Попередньо із загальної суми витрат виключають вартість молока і вовни-линьки за середньореалізаційними цінами та вартість гною (методика викладена вище).

Одну голову приплоду оцінюють за живою масою теляти при народженні і фактичною собівартістю 1 ц живої маси відлучених телят у 8-місячному віці. Приріст живої маси телят до 8-місячного віку визначають на підставі записів на кредиті аналі-

тичного рахунка «Основне стадо великої рогатої худоби м'ясного напрямку». Собівартість 1 ц приросту живої маси по даній групі тварин обчислюють діленням витрат, зарахованих на дебет цього аналітичного рахунка, за вирахуванням побічної продукції і доходів від пункту штучного осіменіння, на приріст живої маси телят цієї групи з урахуванням живої маси приплоду.

Собівартість 1 ц живої маси телят до 8-місячного віку визначають з урахуванням маси молодняку цієї групи, який залишився з минулого року: загальну вартість телят до 8-місячного віку ділять на загальну масу тварин цієї групи. Загальна вартість молодняку у віці до 8 місяців складається з вартості телят на початок року, вартості придбаного молодняку і витрат, віднесених на приріст живої маси телят до 8-місячного віку, та приплоду. Загальна маса тварин включає живу масу телят до 8-місячного віку на кінець року, молодняку, переведеного в старшу групу, і проданих тварин (за вирахуванням маси загиблих). Собівартість 1 ц живої маси тварин обчислюють діленням їх вартості на живу масу. За такою собівартістю визначають вартість телят, які вибули протягом року з цієї групи, і тих, що залишилися на кінець року.

Собівартість 1 ц приплоду живої маси і 1 ц живої маси молодняку старше 8 місяців і дорослої худоби на відгодівлі обчислюють так само, як і по молодняку великої рогатої худоби молочного напрямку.

Визначення собівартості продукції свинарства. Собівартість продукції свинарства включає витрати на утримання свиноматок з поросятами до відлучення, кнурів, поголів'я свиней на дорощуванні і відгодівлі. Ці витрати розподіляють між окремими видами продукції свинарства (голову ділового приплоду, приріст живої маси, гній). Собівартість приросту живої маси і однієї голови приплоду на момент відлучення визначають діленням загальної суми витрат за рік по утриманню основного стада (крім вартості побічної продукції) на кількість приросту живої маси відлучених поросят, включаючи живу масу приплоду при народженні. Собівартість 1 ц приросту живої маси відлучених поросят обчислюють діленням суми вартості поросят під свиноматками на початок року і витрат по основному стаду за поточний рік на живу масу відлучених поросят, у тім числі загиблих. Собівартість 1 ц приросту живої маси всіх інших облікових груп свиней (на дорощуванні і відгодівлі) визначають діленням витрат по відповідній групі на кількість приросту.

У спеціалізованих господарствах собівартість продукції свиначства розраховують загалом по галузі і кожній технологічній групі, а в неспеціалізованих — тільки загалом по галузі. Загалом по галузі собівартість валового приросту живої маси свиней, включаючи живу масу приплоду при народженні (у тім числі загиблих), обчислюють за витратами по всіх об'єктах обліку.

Приклад 3. Затрати на утримання основного стада свиней за звітний рік становили 1 956 000 грн; вартість побічної продукції — 2000 грн. Оприбутковано 20 625 голів приплоду живою масою 165 ц і 1299 ц приросту поросят до 2-місячного віку. Відлучено від свиноматок і переведено в старші вікові групи 19 609 голів масою 1299 ц. Залишок поросят під свиноматками на початок року становив 5000 голів живою масою 60 ц вартістю 78 000 грн. Залишок поросят під свиноматками на кінець року становив 6016 голів, живою масою — 225 ц.

Розрахунок.

Фактична собівартість 1 ц приросту живої маси поросят на момент відлучення становитиме

$$\frac{1\,956\,000 - 2000}{1299 + 165} = 1334,70 \text{ грн.}$$

Фактична собівартість 1 ц живої маси поросят на момент відлучення:

$$\frac{78\,000 + 1\,954\,000}{225 + 1299} = \frac{2\,032\,000}{1524} = 1333,33 \text{ грн.}$$

Фактична собівартість відлучених поросят

$$1333,33 \times 1299 = 1\,731\,996 \text{ грн.}$$

Фактична собівартість поросят під матками на кінець року

$$1333,33 \times 225 = 300\,000 \text{ грн.}$$

Отримані дані проставляємо в розрахунок (табл. 12.4)

12.4. Розрахунок фактичної собівартості живої маси поросят

Пор. №	Показники	Кількість, голів	Жива маса, ц	Сума, тис. грн
1	Залишок поросят під свиноматками на початок року	5000	60	78
2	Приплід	20 625	165	×
3	Приріст	×	1299	1954
4	Разом надійшло	20 625	1464	1954
5	Разом надійшло із залишком на початок року	25 625	1524	2032
6	Переведено до старшої групи	19 609	1299	1732
7	Залишок поросят під свиноматками на кінець року	6016	225	300
8	Разом вибуло із залишком на кінець року	25 625	1524	2032

Визначення собівартості продукції вівчарства. Витрати на утримання дорослого поголів'я і молодняку овець, а також на їх стрижку 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 не створюються отари маточного стада і 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 (1 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.

Вартість ягнят на момент відлучення від маток складається з собівартості приплоду та витрат на приріст їх живої маси до відлучення.

Собівартість 1 ц живої маси інших груп молодняку і овець на відгодівлі визначається відповідно до методики визначення собівартості 1 ц живої маси по молодняку великої рогатої худоби.

Визначення собівартості продукції птахівництва. Собівартість продукції птахівництва визначається діленням витрат на утримання чи вирощування відповідної групи птиці (без вартості посліду та іншої продукції) на кількість відповідної продукції. Обчислюється собівартість 1 тис. яєць основного стада птиці та 1 центнер приросту живої маси молодняку (кількість приросту живої маси визначається розрахунково).

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.

Процес інкубації може мати незавершене виробництво. Для його визначення і оцінки слід планову собівартість однієї голови добового молодняку птиці поділити на тривалість інкубації в

днях і одержаний результат помножити на кількість яєць, що залишилися в інкубаторах на кінець року, та фактичний період їх інкубації в днях.

Для визначення суми витрат, віднесених на одержану продукцію, 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 у добовому віці, за цінами можливого використання) на кількість голів, визначаються собівартість голови ділового добового молодняку птиці.

Визначення собівартості продукції конярства. Собівартість приплоду лошат робочих коней визначається, виходячи із вартості (витрат) 60 кормо-днів утримання дорослих коней.

У племінному конярстві собівартість приплоду на момент відлучення визначається сумою річних витрат на утримання коней (без вартості гною за встановленою оцінкою, іншої продукції за реалізаційними цінами) та вартості виконаних робіт за нормативною або плановою собівартістю робочого дня робочих коней.

Річні витрати на вирощування молодняку у конярстві загального призначення (без вартості побічної продукції) приєднуються до балансової вартості молодняку на початок року або до вартості приплоду, одержаного в поточному році.

Собівартість молодняку коней, переведеного в основне стадо, реалізованого і залишеного на кінець року для подальшого вирощування, визначається додаванням до його вартості на початок року, в момент придбання чи відлучення від маток, витрат на утримання лошат у звітному році, розрахованих за кількістю кормо-днів і середньою їх собівартістю.

Визначення собівартості продукції кролівництва. Собівартість однієї голови приплоду кролів визначається в розмірі 50 відсотків планової собівартості однієї голови молодняку на момент його відлучення. При відлученні приплід дооцінюється (на 50 відсотків планової собівартості).

Собівартість однієї голови ділового приплоду визначається діленням загальної суми витрат на утримання дорослих кролів основного стада та молодняку до відлучення (без вартості побічної продукції — гною, шкурок забитих звірів) на кількість голів ділового (відлученого) приплоду.

Для визначення собівартості ділового приплоду, якщо в підприємстві на кінець року залишається певна кількість невідлу-

ченого молодняку, його вартість (на рівні 50 відсотків планової собівартості голови при відлученні) виключається із загальної суми витрат.

Собівартість приросту маси та живої маси молодняку після відлучення визначається відповідно до методики визначення собівартості приросту маси та живої маси молодняку великої рогатої худоби.

Визначення собівартості продукції звірівництва. У звірівництві собівартість однієї голови приплоду визначається в розмірі 50 відсотків планової собівартості однієї голови молодняку на час відлучення. При відлученні приплід дооцінюється ще на 50 відсотків. Собівартість однієї голови молодняку на час відлучення визначається діленням витрат на утримання дорослих звірів з приплідом до відлучення (без вартості шкурки загиблих тварин та м'яса забитих звірів за реалізаційними цінами) на кількість відлученого молодняку. Загальна сума витрат без вартості молодняку, що залишився під матками на кінець року, становитиме собівартість ділового приплоду.

Молодняк звірів після відлучення дооцінюється, виходячи із середніх витрат на утримання однієї голови протягом дня та відповідної кількості кормо-днів.

Собівартість ділового виходу молодняку звірів приплоду минулих років (забитого на шкурки, переведеного в основне стадо, реалізованого та залишеного на кінець року) визначається на основі балансової вартості молодняку на початок року і витрат на його утримання, які розраховуються, виходячи із витрат на утримання голови протягом дня та кількості кормо-днів.

Визначення собівартості продукції рибиництва. Собівартість 1 ц товарної риби, що вирощується в ставках та інших водоймах, складається із витрат на зариблення водоймищ (включаючи вартість мальків), витрат на вирощування та вилову оприбуткованої риби. В спеціалізованих підприємствах з повносистемним рибним господарством (включаючи риборозведення) визначається собівартість 1 тис. мальків шляхом ділення суми витрат на утримання плідників, що перебувають протягом року в маточниках і нерестових ставках, на кількість мальків, пересаджених з нерестових ставків. Собівартість одного центнера цьоголіток визначається діленням загальної вартості мальків та витрат на вирощування риборозсадницького матеріалу (цьоголіток) на кількість центнерів обчисленої продукції. При цьому середня маса цьоголітки приймається за 30 грамів.

Вартість цьоголіток, що залишилися в ставках-зимівниках, розглядається як витрати на незавершене виробництво, що переходить на майбутній рік. Після вилову риби в ставках-зимівниках і пересадки цьоголіток у вигульні ставки всі наступні витрати відносяться на вирощування товарної риби. В ці витрати включається як вартість самих цьоголіток, так і витрати на їх вирощування до вилову і реалізації. Собівартість одного центнера товарної риби визначається діленням всіх витрат на її вирощування на кількість одержаної товарної риби.

У риболовецьких підприємствах визначається собівартість 1 ц валової риби, що складається із витрат на виловлення, транспортування, охолодження, підмороження та підсолення риби з метою збереження її якості та на утримання суден і флоту, а також засобів виловлення.

Витрати суден і флоту, які виконують функції транспортних або пошукових, враховуються в загальних транспортних витратах.

Крім того, розраховується собівартість 1 тонни готової рибопродукції, яка включає в себе вартість сирцю або мороженого напівфабрикату та витрати на обробку, починаючи з операцій приймання риби до випуску готової продукції.

Визначення собівартості продукції бджільництва. Собівартість окремих видів продукції бджільництва визначається шляхом розподілу витрат, включаючи вартість незавершеного виробництва на початок року, між видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами. Собівартість приросту кількості сот розраховується за собівартістю топленого кондиційного воску.

Нові бджолині сім'ї оцінюються за реалізаційними цінами. Собівартість 1 кілограма бджіл прирівнюється до собівартості 10 кілограмів меду. У бджільництві калькулюється валовий вихід меду, до складу якого входить товарний мед і мед, залишений у вуликах, що розглядається як вартість незавершеного виробництва на кінець календарного року.

Певна частина витрат на утримання бджіл повинна бути віднесена на роботи із запилення сільськогосподарських культур. Тому одним з перших етапів калькулювання собівартості продукції бджільництва медово-запилювального напрямку є розмежування витрат, що відносяться на вироблену продукцію і на запилювальні культури.

У разі використання більшої кількості бджолосімей, ніж передбачено нормами, витрати бджільництва, віднесені на запилювальні культури, не збільшуються.

Визначення собівартості продукції шовківництва. Собівартість греди складається з вартості племінних коконів і витрат на приготування греди (без вартості гренажних коконів з метеликами, що не вийшли, оцінених за цінами реалізації).

До собівартості сирих коконів включається вартість греди за собівартістю її приготування або за ціною придбання, витрати на інкубацію греди, вигодовуванню черв'яків і одержанню коконів. Собівартість 1 ц. сирих коконів визначається діленням витрат (без вартості побічної продукції) на масу вирощених сирих коконів,

Визначення собівартості сперми плідників. На підприємствах і в організаціях з племінної справи і штучного осіменіння сільськогосподарських тварин собівартість сперми розраховується за видами плідників. Готовою продукцією є вироблена і реалізована в звітному періоді спермопродукція.

На собівартість розбавленої свіжоодрержаної і реалізованої сперми плідників відносяться витрати на їх утримання та технологічні витрати (вартість хімікатів і азоту, оплата праці спеціалістів, включаючи відрахування на соціальні заходи тощо). Для визначення собівартості сперми із загальної суми виключаються вартість побічної продукції.

Собівартість 1 мілілітра розбавленої сперми визначається діленням суми витрат поточного року на фактично реалізовану сперму певного виду тварин.

Собівартість 1 мілілітра розбавленої сперми плідників власного виробництва та придбаної визначається діленням загальної суми витрат, що складаються із собівартості сперми власного виробництва і вартості придбаної сперми, на загальну кількість реалізованої розбавленої сперми.

Повна собівартість однієї дози реалізованої замороженої сперми визначається діленням загальної суми витрат поточного року та вартості реалізованої придбаної сперми на кількість проданої в поточному році продукції.

Заморожена сперма плідників, одержана в поточному році, відображується в оперативному обліку на позабалансовому рахунку за кількістю (без вартісної оцінки).

Облік витрат на заморожену сперму ведеться за окремими га-лузями тваринництва.

Витрати на доставку рідкого азоту і сперми та вартості азоту, що використовується для дозавправлення посудин Дюара, на пунктах штучного осіменіння щомісяця списуються на витрати з реалізації.



Розділ 13

ОБЛІК ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ, ВИТРАТ І РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ

13.1. Сутність доходу, його визначення й оцінка

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від звичайної діяльності підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 15 «Дохід». Його норми стосуються підприємств, організацій та інших осіб незалежно від форм власності.

Дії цього положення не поширюються на доходи, 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 указаних активів і зобов'язань;
- змінами вартості інших поточних активів;
- природним приростом поголів'я худоби, виходом продукції сільського та лісового господарства;
- видобуванням корисних копалин.

**Що є передумовою
визнання доходу?**

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язань, що зумовлює зростання власного капіталу(за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства) за умов, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Не є доходами такі надходження від інших осіб:

- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів;

- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, що належать іншим особам.

Для визначення доходу необхідно не тільки надходження активу, або зменшення зобов'язання, але й фінансовий наслідок цих подій. Тобто дохід визнається в момент збільшення активу або зменшення зобов'язань, які обумовлюють збільшення власного капіталу.

Умовами визнання доходу (виручки) від реалізації є:

- покушцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товари, інші активи);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливую вартість.

Дохід пов'язаний з наданням послуг визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції за наявністю наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- ймовірності 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 її завершення.

Цільове фінансування не визнається доходом до тих пір, поки не буде підтвердження того, що воно буде отримане.

Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були здійснені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

Цільове фінансування, отримане, як компенсація витрат, які вже понесло підприємство, або з метою негайної фінансової підтримки підприємства без майбутніх пов'язаних з цим витрат, ви-

знається доходом того періоду, в якому утворилася дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням.

Дохід в результаті використання активів іншими сторонами визнається у вигляді відсотків, роялті та дивідендів, якщо:

► імовірно надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією;

► дохід може бути достовірно оцінений.

Такий дохід має визнаватися у такому порядку:

► відсотки визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами;

► роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;

► дивіденди визнаються у період прийняття рішення про їх виплату.

Відсотки — плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству.

Роялті — платежі за використання нематеріальних активів підприємства.

Дивіденди — частина чистого прибутку, розподілена між учасниками відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

За якими групами класифікуються в бухгалтерському обліку визнані доходи від звичайної діяльності?

В попередньому питанні в деякій мірі вже була дана відповідь. П(С)БО 15 «Дохід», передбачені такі групи визнаних доходів:

1. Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

2. Інші операційні доходи;

3. Фінансові доходи;

4. Інші доходи.

Склад доходів, що належать до відповідної групи, встановлено П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати».

Доходи, витрати та фінансові результати згідно з названим стандартом поділяються за видами діяльності, внаслідок яких вони виникають, а також на прибутки (збитки) від звичайної діяльності та надзвичайної діяльності (рис. 13.1.).

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку діяльність підприємства, а також операції, які її забезпечують або виникають внаслідок здійснення такої діяльності. До надзвичайної діяльності відносять такі операції або події, які відрізняються від зви-

чайної діяльності, не відбуваються часто або регулярно (стихійне лихо, пожежа тощо).

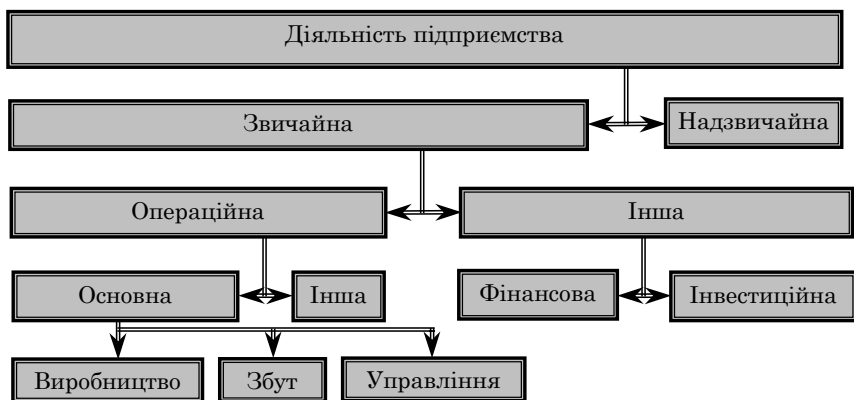


Рис. 13.1. Класифікація видів діяльності підприємства

Звичайна діяльність, у свою чергу поділяється на операційну та іншу звичайну діяльність (фінансову і інвестиційну). Операційна діяльність — це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

До основної діяльності відносяться операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Інша операційна діяльність включає реалізацію іноземної валюти, інших оборотних активів, операційну оренду активів, отримання доходів або понесених витрат від операційної курсової різниці.

Інша діяльність підприємства поділяється на інвестиційну та фінансову. Інвестиційною діяльністю вважається придбання і реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Під фінансовою діяльністю розуміють діяльність, яка призводить до змін розміру власного та позикового капіталу підприємства. Залежно від вищевикладеного відповідним чином класифікуються і доходи (рис. 13.2).

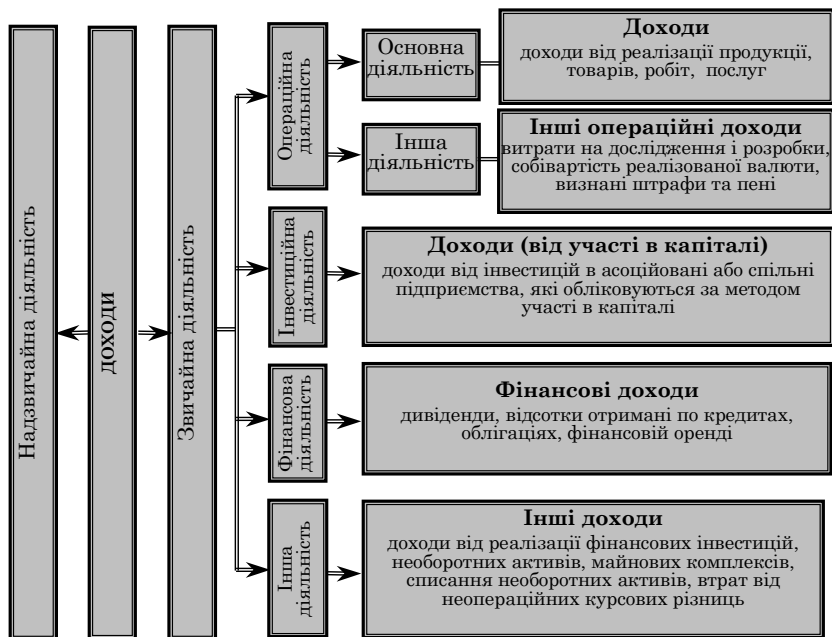


Рис. 13.2. Класифікація доходів за видами діяльності

Як оцінюється дохід?

Дохід відображується в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.

У разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи) така різниця визначається доходом у вигляді відсотків.

Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт послуг, що одержані або підлягають отриманню підприємством, зменшенню або збільшенню відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів.

Якщо справедливу вартість активів, робіт та послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що передані за цим бартерним контрактом.

13.2. Облік формування доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

13.2.1. Економічний зміст реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

Реалізація продукції окремого підприємства — це, перш за все, відчуження активів, що належать підприємству, шляхом їх продажу з метою відтворення використаних засобів підприємства та отримання прибутку для задоволення різноманітних потреб підприємства та його власників.

Місце і роль процесу реалізації у суспільному відтворенні визначається відповідним господарським механізмом, який встановлює умови реалізації та умови розрахунків за продану продукцію, нерідко регулює ціни. Визначення поняття та моменту здійснення реалізації знайшло відображення у законодавчих актах, що регулюють сплату податків.

Поняття «продаж», яке детально визначене в Законі України «Про податок на додану вартість», має характерне фіскальне спрямування, в першу чергу за рахунок включення до продажу операцій з безоплатної передачі активів.

Позитивним моментом податкової реформи стало запровадження єдиного порядку визначення реалізованої продукції як вартості відвантаженої продукції та дати реалізації як дати відвантаження, що дозволило досягти відповідності з міжнародними підходами до поняття «реалізація».

Реформа бухгалтерського обліку, яка проводиться в Україні, не змінила суті процесу реалізації, запропонувавши дещо інші підходи до організації його обліку. Національний стандарт П(С)БО 15 «Дохід» містить порядок визначення, оцінку та розкриття у фінансовій звітності доходу, який виникає в результаті реалізації чи використання активів підприємства іншими суб'єктами господарювання. Даний стандарт фактично визначає період відображення в звітності, а отже і у фінансовому обліку, виручки від реалізації у всіх її аспектах.

Отже, відвантажена покупцям і списана з матеріально відповідальних осіб сільськогосподарська продукція вважається реалізованою. Відношення реалізованої продукції до валової (виробленої) становить коефіцієнт товарності. Чим менше залишається готової продукції для внутрішньогосподарських потреб, тим вищий рівень її товарності.

На яких умовах і кому реалізується сільськогосподарська продукція?

Основна маса виробленої продукції реалізується переробним підприємством. Частина сільськогосподарської продукції може бути реалізована на ринку, працівникам підприємства, за готівку, через комерційні структури, обмінена на промислові товари (паливо, засоби захисту рослин та тварин, мінеральні добрива, будівельні матеріали тощо), через товарні біржі за цінами, що складаються в процесі реалізації, або за домовленістю сільськогосподарського підприємства з покупцями.

З метою прискорення формування інфраструктури аграрного ринку, створення умов для надійного ресурсного забезпечення виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції, сприяння розвитку підприємництва в аграрному секторі економіки видано Указ Президента України від 6.06.2000 р. за № 767/2000.

Згідно з цим Указом у сільських населених пунктах запропоновано створити мережу пунктів заготівлі сільськогосподарської продукції, кредитних спілок, а також сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів, інших суб'єктів господарювання, що здійснюватимуть переробку і реалізацію сільськогосподарської продукції.

У містах і селищах передбачається створення мережі підприємств, що здійснюватимуть роздрібну торгівлю сільськогосподарською продукцією, у тім числі магазинів фірмової торгівлі. У великих містах передбачається створення мережі підприємств, що здійснюватимуть оптову торгівлю сільськогосподарською продукцією (оптові продовольчі ринки, постійно-діючі ярмарки-виставки, аукціони живої худоби).

Указ зобов'язує вжити заходів щодо забезпечення закупівлі сільськогосподарської продукції для державних і регіональних потреб лише на конкурентних засадах (на товарних біржах, аукціонах тощо) за форвардними контрактами, які б передбачали забезпечення виконання зобов'язань та відповідальність за їх порушення.

Для обліку реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки: 70 «Доходи від реалізації», 90 «Собівартість реалізації», 93 «Витрати на збут».

Основні завдання бухгалтерського обліку реалізації зводяться до нижченаведеного:

► відображення ступеня виконання державного контракту і держзамовлення на реалізацію сільськогосподарської продукції;

- своєчасне документальне оформлення кожної партії реалізованої продукції;
- контроль за своєчасним надходженням плати за реалізовану продукцію;
- визначення фінансових результатів від реалізації продукції (робіт, послуг).

13.2.2. Первинна документація з реалізації продукції

На підставі яких документів реалізується зерно державі?

Для документального оформлення операцій із реалізації продукції передбачені відповідні документи. На кожну партію зерна, що відправляється на заготівельні пункти, виписують Товарно-транспортну накладну спеціалізованої форми № 1-сг (зерно) в чотирьох примірниках, а при його перевезенні транспортом зі сторони — в п'яти. При цьому перший примірник накладної залишається в господарстві з підписом водія, три наступних вручаються водію. Після приймання зерна другий примірник залишається на хлібоприймальному пункті, третій повертається в господарство з поміткою про приймання вантажу, четвертий залишається у водія як підстава для заповнення Дорожнього листа вантажного автомобіля.

При транспортуванні зерна транспортом зі сторони четвертий і п'ятий примірники залишаються у водія транспортної організації.

Товарно-транспортна накладна має фіксований номер і серію. У ній зазначають гаражний номер автомобіля; автопідприємство; товарівідправник; вантажоодержувач і платник; назва зернових і олійних культур та насіння трав; сорт і клас; масу (брутто, тара, нетто); ціну, суму.

Заготівельна організація на кожну культуру, прийняту за день від сільськогосподарського підприємства, складає Реєстр товарно-транспортних накладних, в якому зазначають кількість зерна у фізичній масі, прийнятого по кожній накладній; результати лабораторного аналізу; залікову масу і грошовий розрахунок. На підставі Реєстру товарно-транспортних накладних виписують приймальну квитанцію (ПК-10) на кожну культуру, прийняту протягом дня. В ній вказують номери всіх складених реєстрів накладних, фізичну і залікову масу зерна, суму до виплати з урахуванням якості зерна.

Перший примірник реєстру передають господарству разом з квитанцією, другий — залишається на хлібоприймальному підприємстві. При доставці на хлібоприймальний пункт (підприєм-

ство) одиничних партій зерна і олійних культур реєстр накладних не складають, а на кожну партію виписують приймальну квитанцію (ф. ПК-9), аналогічну Приймальній квитанції за формою ПК-10.

Документом, що підтверджує здавання фуражу державі, є Приймальна квитанція за формою ПК-27, яку складають на підставі актів на здавання фуражу безпосередньо споживачем за дорученням хлібоприймальних пунктів.

Отже, основним документом, який є підставою для бухгалтерського обліку і статистичної звітності про заготівлю зерна і насіння олійних культур за державним контрактом, служить Приймальна квитанція.

Кукурудза надходить на хлібоприймальний пункт у зерні і качанах. У звітності про виконання державного контракту кукурудзу показують у зерні. Переведення на зернове обчислення провадять тільки за фактичним виходом зерна, який визначає лабораторія хлібоприймального підприємства.

Якщо господарство здає сортове насіння, то, крім товарно-транспортної накладної, необхідно виписувати первинні документи, що підтверджують їх сортність: Атестат на насіння, Свідоцтво на насіння, Сортове посвідчення.

Атестат на насіння виписують при доставці на хлібоприймальне підприємство для обміну або продажу іншим господарствам насіння всіх культур класу посівного стандарту супереліта та еліта. Реалізація державі сортового насіння гібридних популяцій першої і наступних репродукцій, які відповідають вимогам посівного стандарту, супроводжується Свідоцтвом на насіння, а які не відповідають вимогам посівного стандарту за чистотою і вологістю — Сортовим посвідченням. Цим же документом оформляється відправка зерна сильних пшениць, пивоварних сортів ячменю, товарного насіння високоолійних сортів соняшнику.

У сортових документах господарство гарантує чистоту сорту, що підтверджується підписами керівника, головного агронома, комірника. Ці посадові особи несуть персональну відповідальність за неправильно зазначені сортові або посівні якості насіння.

На підставі яких документів реалізується продукція овочівництва та інших галузей рослинництва?

Картопля, овочі, баштанні культури, плоди, виноград та інша продукція рослинництва на оптові бази торговельних організацій і підприємств переробної промисловості, в магазини, підприємства громадського харчування, дитячі заклади супроводжуються Товарно-транспортною накладною.

дною спеціалізованої форми № 1-сг (овочі), яка за змістом і переліком реквізитів не відрізняється від Товарно-транспортної накладної спеціалізованої форми № 1-сг (зерно).

Оптові бази торговельних організацій і переробних підприємств оплачують продукцію, яка надійшла від сільськогосподарських підприємств для виконання плану держзамовлення, за закупівельними цінами з урахуванням встановлених надбавок і знижок.

Магазини, підприємства громадського харчування, дитячі та медичні заклади оплачують аналогічну продукцію за роздрібними цінами за вирахуванням торговельної знижки або за цінами домовленості.

На підставі яких документів реалізуються цукрові буряки?

Кожна партія цукрових буряків, відвантажена з господарства, супроводжується Товарно-транспортною накладною спеціалізованої форми № 2м-св (буряки), яку виписують у чотирьох примірниках. Перший залишається в господарстві, другий передається приймальному пункту, а третій і четвертий — транспортній організації, що перевозила цукрові буряки на заготівельні пункти. На підставі даних товарно-транспортних накладних на цукрові буряки, прийняті від господарства за день, бухгалтерія заготівельного пункту виписує Приймальну квитанцію (ф. ПК-8). Вона є основним документом по заготівлі цукрових буряків у рахунок державного контракту. Копії приймальних квитанцій подаються в органи статистики.

Заготівлю цукрових буряків відображують у фізичній і заліковій масі, що прийнята до оплати, тобто за вирахуванням знижки на забрудненість. У міру облаштування приймальних пунктів і цукрових заводів відповідним обладнанням і пристроями дозволено переходити на здавання цукрових буряків з урахуванням їх цукристості.

На підставі яких документів реалізуються тварини і птиця?

Заготівлю тварин і птиці обліковують на момент приймання підприємствами м'ясної промисловості і заготівельними організаціями за масою живих тварин, одержаною в результаті зважування, за вирахуванням встановлених знижок на кишково-шлунковий тракт, а також шляхом перерахунку м'яса після забою в масу живих тварин за встановленими коефіцієнтами.

Супровідним документом при продажу тварин, птиці і кролів є Товарно-транспортна накладна спеціалізованої форми № 1-сг (тварини). У ній заповнюють такі реквізити: вид тварин і птиці,

вік, вікова група, інвентарні номери, група за вгодованістю, кількість голів, жива маса, вантажовідправник і вантажоодержувач.

Дані по великій рогатій худобі записують на підставі зважування кожної голови в додаток до товарно-транспортної накладної № 1-сг (тварини), в якому зазначають вгодованість кожної голови, дату і час припинення годівлі.

По свинях, вівцях і кролях облік ведуть за окремими групами з однаковою вгодованістю. Птицю в товарно-транспортній накладній записують по видах і вікових групах.

На приймальних пунктах у Товарно-транспортних накладних роблять записи про вгодованість і масу тварин та інші показники, передбачені формою і одержані за результатами зважування і огляду.

На прийнятті від господарства тварини, птицю і кролі виписують Приймальну квитанцію ПК-1 окремо на кожний вид тварин і на тварин підвищеної маси. На м'ясо, прийняте від господарства, також виписують приймальну квитанцію ПК-1. Однак у цьому випадку необхідно вказувати як забійну масу, так і в перерахунку її в живу (при вищій вгодованості коефіцієнт переведення становить 2,05, середній — 2,7). Сільськогосподарським підприємствам в обсяг виконання плану держзамовлення зараховують масу живих племінних тварин, реалізованих через організації племінної служби. Підставою для заліку є Приймально-здавальний акт, яким оформляють закупівлі. Один примірник акта подається статистичним органам.

На підставі яких документів реалізується молоко переробним підприємствам?

Кожна партія молока і молокопродуктів, яка відправляється з господарства в рахунок виконання держзамовлення, повинна супроводжуватися Товарно-транспортною накладною спеціалізованої форми № 1-сг (молоко, сировина). Характерними реквізитами цієї форми є маса молока в перерахунку на базисний вміст жиру, кислотність і температура молока, ступінь чистоти, питома вага і сорт молока, маса (нетто, тара, брутто). Підприємства молочної промисловості на підставі товарно-транспортних накладних ведуть Журнал приймання молока і молокопродуктів або Нагромаджувальні відомості окремо по кожному господарству, за якими 2 рази на місяць виписують приймальні квитанції ПК-3. Молоко, масло і сметану приймають за масою і фактичним вмістом жиру. Вміст жиру в молоці обчислюють як відношення маси жиру до маси молока.

Слід відмітити деякі особливості обліку реалізації молока за прямими зв'язками безпосередньо в місцях його виробництва. У таких господарствах повинне бути молочне відділення, обладнане для очищення та охолодження молока, а також лабораторія із визначення його якості. Після підписання здавальником і приймальником товарно-транспортної накладної № 1-сг (молоко, сировина) молоко вважається прийнятим і відповідальність за нього несе заготівельна організація. При цьому перший примірник товарно-транспортної накладної залишається в господарстві, другий передається заготівельнику, третій — водієві.

Якими первинними документами оформляється реалізація продукції на ринку і по інших каналах реалізації?

При організації виїзної торгівлі необхідно перш за все одержати дозвіл на розміщення об'єкта торгівлі, оформити відрядження продавцю (якщо це потрібно), визначити спосіб здачі виручки, придбати торгівельний патент.

Розміщення об'єкта торгівлі здійснюється з письмового дозволу місцевого органу державної виконавчої влади і за погодженням з органами державного санітарно-епідеміологічного нагляду, пожежної охорони, державної автотранспортної інспекції та архітектури.

За одержання дозволу на розміщення об'єкта торгівлі необхідно сплачувати відповідний збір. Максимальний розмір збору за видачу дозволу на торгівлю складає не більше 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян для суб'єктів, що постійно здійснюють торгівлю у спеціально відведених для цього місцях; і не більше одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян на день — за одноразову торгівлю.

Здійснення торгівельної діяльності на ринках регламентується Правилами торгівлі на ринках, затвердженими наказом Міністерства зовнішньоекономічних зв'язків і торгівлі України від 12.03.96 р. № 157.

На ринку дозволяється продавати:

► м'ясо і м'ясопродукти, сало, птицю, кролів, нутрій, молоко і молочні продукти, тваринне масло, олію, мед, курячі яйця. Торгівля продукцією тваринницького і рослинницького походження дозволяється лише після проведення експертизи в лабораторії ветеринарно-санітарної експертизи на ринку і надання відповідного документа щодо оцінки якості продукції;

► картоплю, свіжі овочі, солоні та квашені овочі, фрукти, ягоди, баштанні культури, сухофрукти, горіхи;

► зерно, круп'яні, бобові культури; борошно, насіння соняшнику і гарбузів, посадковий матеріал, насіння овочевих і квітів дозволяється продавати за наявністю висновку контрольно-насіневої лабораторії;

► живу худобу, кролів, нутрій та живу птицю.

Із числа продовольчих товарів забороняється продаж: солених і маринованих грибів, консервованих продуктів домашнього приготування (овочі, м'ясо, риба, ікра), м'ясних і рибних кулінарних виробів.

При перевезенні продукції автомашиною і при здійсненні виїзної торгівлі застосовуються первинні документи, передбачені Правилами перевезення вантажів автомобільним транспортом в Україні. Ці правила затверджені наказом міністра транспорту України від 14.10.97 р. № 363 і є обов'язковими для всіх суб'єктів підприємницької діяльності. Ними передбачені такі основні, належним чином оформлені документи, необхідні при перевезенні вантажів: дорожній лист і товарно-транспортна накладна. Залежно від виду вантажу, його специфічних особливостей до основних документів додаються інші документи як: ветеринарні і санітарні довідки, що свідчать про кількість і якість товару, сертифікати, свідоцтва, паспорти тощо.

Продавці за кожний день торгівлі на ринку повинні сплатити ринковий збір, розміри і порядок сплати якого встановлюються місцевою владою. Крім ринкового збору, ринок за окрему плату надає продавцям послуги, частина яких є обов'язкова. Так до обов'язкових послуг відносять прокат торгового інвентарю і обладнання, санітарного одягу, зважування на товарних вагах, розрубка м'яса тощо.

Сплата ринкового збору, плата за послуги, що надаються, здійснюється через каси ринків з обов'язковою видачею касових чеків.

Керівник господарства повинен забезпечити ретельний контроль за торгівлею.

Роздрібна торгівля з транспортних засобів є окремою формою діяльності, яка дозволяє здійснювати розрахунки із споживачами без застосування контрольно-касового апарата, а з використанням товарно-касової книги (далі ТКК). Вартість продукції, яка надійшла до матеріально відповідальної особи, записується до ТКК відразу після її приймання. Записи про рух продукції здійснюються у цінах продажу. Залишки продукції зменшуються на підставі відповідних документів на суму готівки від їх продажу і фіксуються записами у ТКК. Підставою для запису руху готівки

є виручка від продажу продукції, квитанції прибуткових касових ордерів, квитанції установ банків та підприємств зв'язку.

Матеріально відповідальна особа повинна щоденно подавати до бухгалтерії підприємства підписані Звіти з усіма необхідними документами. Однак керівник підприємства може дозволити подання Звіту один раз за 2 – 3 робочі дні. В той же час матеріально відповідальна особа зобов'язана щоденно здавати виручку до каси підприємства або за вказівкою керівника підприємства — до кас установ банків чи підприємствам зв'язку для переказу на поточний рахунок суб'єкта підприємницької діяльності з урахуванням вимог законодавства щодо готівкового обігу.

Видачу продукції працівникам підприємства у рахунок оплати праці відображують у Розрахунково-платіжній відомості, яку складають у двох примірниках. Перший примірник передають комірникові, а другий залишають в бухгалтерії. У відомості повинна бути розписка про одержання.

Сільськогосподарські підприємства реалізують лишки сільськогосподарської продукції також через кооперацію на комісійних засадах і шляхом взаєморозрахунків. Для цього приймання і видавання продукції оформлюється договором. Кожну партію продукції, яку відправляють з господарства, оформляють супровідними накладними.

Ціни на продаж продукції встановлюють за домовленістю сторін.

При реалізації продукції окремим працівникам господарства та іншим особам зі складів за готівку використовують накладну внутрігосподарського призначення і прибутковий касовий ордер.

13.2.3. Синтетичний і аналітичний облік реалізації продукції, товарів, робіт та послуг

Процес реалізації сільськогосподарської продукції, товарів, робіт і послуг, як уже зазначалося, відображують на кількох балансових рахунках: 90 «Собівартість реалізації», 93 «Витрати на збут», 70 «Доходи від реалізації».

Для обліку доходів від реалізації призначений рахунок 70 «Доходи від реалізації». Рахунок 70 «Доходи від реалізації» призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям та про інші вирахування з доходу.

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» має такі субрахунки:
701 «Дохід від реалізації готової продукції»;

- 702** «Дохід від реалізації товарів»;
- 703** «Дохід від реалізації робіт і послуг»;
- 704** «Вирахування з доходу»;
- 705** «Перестраховання».

За кредитом субрахунків 701 – 703 відображується збільшення (одержання) доходу, за дебетом — належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших передбачених законодавством) та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції.

На субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів.

На субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» підприємства і організації, що виконують і надають послуги, узагальнюють інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг.

Багатогалузеві сільськогосподарські підприємства поряд з реалізацією готової сільськогосподарської продукції і тварин на вирощуванні та відгодівлі можуть надавати послуги та виконувати роботи як своїм працівникам, так і на сторону. Поряд з виробничою діяльністю в статутах деяких сільськогосподарських підприємств передбачається також торговельна діяльність. Тому в цих підприємствах будуть задіяні всі названі вище субрахунки рахунка 70 «Доходи від реалізації». Багатогалузевий характер сільськогосподарського виробництва вимагає надання інформації про одержання доходу від окремих галузей господарства. Тому доцільно аналітичний облік доходів від реалізації вести за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг і напрямками реалізації.

Окремими групами доходів від реалізації готової продукції можуть бути:

- доходи від реалізації продукції рослинництва;
- доходи від реалізації продукції тваринництва;
- доходи від реалізації продукції переробки продукції рослинництва та тваринництва;
- доходи від реалізації тварин на вирощуванні і відгодівлі.

Окремими напрямками одержання доходів від реалізації готової продукції доцільно виділити:

- доходи від реалізації сільськогосподарської продукції для державних і регіональних потреб;

- доходи від реалізації сільськогосподарської продукції переробки підприємством;
- доходи від реалізації сільськогосподарської продукції через мережі пунктів заготівлі, а також обслуговуючих сільськогосподарських кооперативів;
- доходи від реалізації сільськогосподарської продукції на ринку;
- доходи від реалізації сільськогосподарської продукції за товарообмінними (бартерними) операціями;
- доходи від реалізації готової продукції за іншими напрямками.

Дебет рахунка 70 «Доходи від реалізації» кореспондує з кредитом рахунків:

- 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»,
- 64 «Розрахунки за податками і платежами»,
- 68 «Розрахунки за іншими операціями»,
- 79 «Фінансові результати».

Кредит рахунка 70 «Доходи від реалізації» кореспондує з дебетом рахунків:

- 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»,
- 15 «Довгострокова дебіторська заборгованість»,
- 30 «Каса»,
- 31 «Рахунки в банках»,
- 34 «Короткострокові векселі одержані»,
- 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»,
- 37 «Розрахунки з різними дебіторами»,
- 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»,
- 66 «Розрахунки з оплати праці»,
- 68 «Розрахунки за іншими операціями»,
- 69 «Доходи майбутніх періодів»,
- 79 «Фінансові результати»,
- 97 «Інші витрати».

Де ведеться облік собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт та послуг?

Для бухгалтерського обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт та послуг призначено рахунок 90 «Собівартість реалізації».

За дебетом цього рахунка відображується виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом — списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включаються до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду — 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» має такі субрахунки:

901 «Собівартість реалізованої готової продукції»;

902 «Собівартість реалізованих товарів»;

903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»;

904 «Страхові виплати».

При організації аналітичного обліку по рахунку 90 «Собівартість реалізації» необхідно дотримуватись того принципу, який закладений при організації аналітичного обліку по рахунку 70 «Доходи від реалізації» тобто аналітичні рахунки як за напрямками реалізації, так і за видами реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг повинні бути тотожними.

Дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації» кореспондує з кредитом рахунків: 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі», 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари».

Де ведеться облік витрат на збут?

Для обліку витрат на збут передбачено ведення рахунка 93 «Витрати на збут», на якому сільськогосподарські підприємства відображують витрати, пов'язані з реалізацією продукції: тара і пакувальні матеріали для готової продукції; доставка продукції на станцію відправлення, вантаження в автомобілі, вагони та інші транспортні засоби; комісійні збори, сплачені збутовим та іншим посередницьким організаціям, ввізне і вивізні мито; утримання приміщень для зберігання продукції в місцях її реалізації, оплата праці продавців, рекламні витрати, інші аналогічні за призначенням витрати.

Дебет рахунка 93 «Витрати на збут» кореспондує з кредитом таких рахунків: 20 «Виробничі запаси» — на вартість матеріальних цінностей, використаних при відвантаженні продукції, а також при її зберіганні в місцях реалізації; 23 «Виробництво» — на вартість послуг по транспортуванню продукції до місця реалізації; 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» — на вартість робіт та послуг по транспортуванню продукції до місця реалізації; 37 «Розрахунки з різними дебіторами» — на суму витрат службових відряджень працівників збуту; 66 «Розрахунки з оплати праці» — на суму нарахованої оплати праці працівникам

зайнятим на реалізації продукції; 65 «Розрахунки за страхуванням» — на суму нарахувань на соціальні заходи, що відносяться на збут та ін.

Списання витрат на збут на підставі бухгалтерської довідки відображують по кредиту рахунка 93 «Витрати на збут» і дебету рахунка 79 «Фінансові результати».

Таким чином зіставлення чистих доходів від реалізації, які відображені на рахунку 70 «Доходи від реалізації» та собівартості реалізованої продукції, яка відображується на рахунку 90 «Собівартість реалізації» дає змогу визначити валовий фінансовий результат (прибуток або збиток), який показується окремо статтею в Звіті про фінансові результати.

Слід ще раз наголосити, що собівартість незавершеного виробництва, готової та реалізованої продукції, яка відображується відповідно на рахунках 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» та 90 «Собівартість реалізації» визначається за виробничою собівартістю.

Це означає, що значна частина сільськогосподарських витрат не включається до складу собівартості продукції. Для обліку таких загальногосподарських та інших операційних витрат виділено рахунки 92 «Адміністративні витрати» (організація обліку по рахунку 92 наведена в попередніх розділах), 93 «Витрати на збут» і 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Наскільки суттєво впливають на рівень собівартості реалізованої продукції адміністративні витрати видно з наведеної табл. 13.1.

13.1. Вплив адміністративних витрат на собівартість виробництва і реалізації пшениці озимої в СТОВ «Гусарівське» Балакліївського району Харківської області (дані за 2002 р.)

Пор. №	Показники	Кількість, ц	Сума, грн
1	Валовий збір: зерно зернові відходи солома	33 038 1608 23964	12 053
2	Вміст зерна в зерновідходах (30 %)	482	
3	Загальна кількість повноцінного зерна (33038+482)	33 520	
4	Фактичні витрати на вирощування озимої пшениці: а) з адміністративними витратами б) без адміністративних витрат	× ×	637 933 563 517
5	Фактичні витрати, що віднесені на зерно озимої пшениці: а) з адміністративними витратами б) без адміністративних витрат	× ×	625 951 551 535

Пор. №	Показники	Кількість, ц		Сума, грн
6	Фактична собівартість 1 ц зерна озимої пшениці:			
	а) з адміністративними витратами	×		18,67
	б) без адміністративних витрат	×		16,45
7	Собівартість реалізації зерна пшениці озимої (21 118 × 16,45)	21 118		347 391
8	Дохід від реалізації зерна пшениці озимої (21 118 × 23,78)	21 118		502 186
9	Адміністративні витрати, що припадають на зерно пшениці озимої (625 951 – 563 517)		×	62 434
10	Нараховано податок на додану вартість на реалізоване зерно пшениці озимої (502 186 × 20 %) : 100		×	100 437
11	Витрати на збут зерна пшениці озимої (різні)		×	2361
12	Комерційна собівартість реалізації зерна (347 391 + 62 434 + 2361)			412 186
13	Фінансовий результат від реалізації зерна пшениці озимої (502 186 + 87 950) – (87 950 + 347 391 + 62 434 + 2361)			90 000
14	Частка адміністративних витрат в комерційній собівартості, %			15
15	Частка витрат на збут в комерційній собівартості, %			0,5

Дані табл. 13.1 дають можливість стверджувати про суттєвий вплив адміністративних витрат на комерційну собівартість реалізації і на фінансовий результат від реалізації зерна пшениці озимої.

Використаємо дані табл. 13.1 для відображення надходження і реалізації продукції пшениці озимої на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 13.2.).

13.2. Облік руху продукції пшениці озимої в СТОВ «Гусарівське» Балаклієвського району Харківської області (дані за 2002 р.)

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Оприбуткована від урожаю продукція пшениці озимої за фактичною собівартістю (без адміністративних витрат):			
	зерно	27		543 535
	зернові відходи	208		7929
	Солома	208		12 053
	Разом		23	563 517
2	Відображено в складі доходу виручку від реалізації зерна пшениці озимої (502 186 + 100 437)	36	701	602 623

Пор. №	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
3	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	701	641	100 437
4	Списано виробничу собівартість реалізованого зерна пшениці озимої	901	27	347 391
5	Віднесено суму доходу (виручки) від реалізації за мінусом ПДВ на збільшення фінансового результату від основної діяльності	701	791	502 186
6	Списано собівартість реалізації на зменшення фінансового результату від основної діяльності	791	901	347 391
7	Списані адміністративні витрати на зменшення фінансового результату	791	92	62 434
8	Списані витрати на збут на зменшення фінансового результату	791	93	2361
9	Надійшла на поточний рахунок оплата від покупця	311	361	602 623
10	Погащено заборгованість по податковому зобов'язанню з ПДВ	641	311	100 437

Як правильно відобразити в обліку операції зі здійснення виїзної торгівлі?

Як і за іншими напрямками реалізації готової продукції і товарів, реалізація на ринку є одним із джерел поповнення доходу підприємства, а тому для відображення операцій зі здійснення виїзної торгівлі використовуються перш за все рахунки 90 «Собівартість реалізації», 93 «Витрати на збут», 70 «Доходи від реалізації». Особливістю є те, що готова продукція та товари до моменту їх реалізації на ринку і надходження готівки в касу підприємства або зарахування її на рахунки в банках вважається власністю підприємства. Пройде деякий час з моменту відправки продукції на ринок і до моменту передачі покупцеві ризику і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію. Існує імовірність, що продукція (товари) передані однією матеріально відповідальною особою іншій матеріально відповідальній особі (продавцю) через деякий час може повернутися на підприємство, не будучи реалізованою. Необхідно враховувати і те, що після реалізації продукції дохід у вигляді готівки певний час перебуває у продавця, який фактично перетворюється з матеріально відповідальною особою, за передані йому для реалізації продукцію або товар, в підзвітну особу з невідомою для підприємства до моменту здачі Звіту про торгівлю сумою доходу.

Невідомо також, яка сума одержаного авансу або доходу буде витрачена на витрати по збуту. Всі ці обставини необхідно враховувати при організації бухгалтерського обліку реалізації продукції на ринку.

Приклад. Продавцю Костенко Ю.М. відпущено зі складу для реалізації на ринку 200 кг олії соняшникової. Виробнича собівартість олії становить 1,50 грн за 1 кг, реалізаційна (справедлива) вартість — 3 грн за кілограм. Реалізовано 150 кг і повернуто в комору господарства 50 кг олії.

Транспортні послуги по доставці олії на ринок становлять 20 грн, ринкові збори — 50 грн. Продавцю Костенко Ю.М. видано в підзвіт 68 грн.

Відображення в обліку операцій зі здійснення виїзної торгівлі показано в табл. 13.3.

13.3. Облік операцій з реалізації продукції на ринку (виїзна торгівля)

Пор. №	Зміст господарської операції	Ціна, грн	Кількість, кг	Сума, грн	Кореспондуючі рахунки	
					дебет	кредит
1	На підставі Накладної передано продавцю Костенко Ю.М. олію соняшникову для реалізації	1,50	200	300,00	27	27
2	На підставі Видаткового касового ордера видано для покриття витрат по відрядженню і ринкового збору			68,00	372	301
3	На підставі Дорожнього листа списано послуги вантажного автомобіля по доставці олії на ринок			20,00	93	23
4	На підставі Звіту про реалізацію олії і Авансового звіту про відрядження: <ul style="list-style-type: none"> ➤ нараховано дохід від реалізації олії ➤ списано олію на реалізацію ➤ відображено сплату ринкового збору ➤ нараховано добові продавцю 	3,00 1,50	150 150	450,00 225,00 50,00 18,00	372 901 93 93	701 27 372 372
5	На підставі Прибуткового касового ордеру внесено продавцем готівку в касу за реалізовану олію			450,00	301	372
6	На підставі Розрахунку бухгалтерії нараховано податкове зобов'язання по ПДВ (450 × 20 % : 120)			75,00	701	641

Пор. №	Зміст господарської операції	Ціна, грн	Кількість, кг	Сума, грн	Кореспондуючі рахунки	
					дебет	кредит
7	На підставі Накладної повернено продавцем не реалізовану олію	1,50	50	75,00	27	27
8	На підставі Бухгалтерської довідки: <ul style="list-style-type: none"> ► списано на фінансові результати витрати на збут ► списано на фінансові результати собівартість реалізації олії ► списано на фінансові результати дохід від реалізації олії 			68,00	791	93
				225,00	791	901
				375,00	701	791

Які особливості обліку реалізації товарів?

Деякі сільськогосподарські підприємства поряд з виробництвом і реалізацією сільськогосподарської продукції займаються роздрібною торгівлею товарами. Для обліку реалізації товарів застосовується субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів» і 702 «Дохід від реалізації товарів». Витрати на збут товарів відображуються на рахунку 93 «Витрати на збут».

13.3. Облік формування доходу і витрат іншої операційної діяльності

Для узагальнення інформації про інші доходи та інші витрати від операційної діяльності підприємства крім доходу (виручки) і витрат (собівартості) від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг призначено рахунки 71 «Інший операційний дохід» і 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Для унаочнення наведемо таблицю інших операційних доходів та інших витрат операційної діяльності, які відповідно обліковуються на рахунках 71 «Інший операційний дохід» і 94 «Інші витрати операційної діяльності» (див. табл. 13.4).

Співставлення інших доходів та інших витрат свідчить про їх економічну тотожність, яка дозволяє визначити фінансовий результат майже за всіма позиціями операційної діяльності підприємства.

Для відображення в бухгалтерському обліку показаних в таблиці 13.4 доходів в межах рахунка 71 «Інший операційний дохід» відкривають окремі субрахунки, на яких за кредитом показуєть-

ся збільшення доходу, а за дебетом — суми непрямих податків (ПДВ, акцизного збору тощо) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

13.4. Склад доходів і витрат іншої операційної діяльності

Інші операційні доходи (рах. 71)	Інші витрати операційної діяльності (рах. 94)
Дохід від реалізації іноземної валюти Дохід від реалізації інших оборотних активів Дохід від операційної оренди Дохід від операційної курсової різниці Одержані пені, штрафи, неустойки Відшкодування раніше списаних активів Дохід від списання кредиторської заборгованості Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів Інші доходи від операційної діяльності	Собівартість реалізованої іноземної валюти Собівартість реалізованих виробничих запасів Витрати від операційної курсової різниці Визнані штрафи, пені, неустойки Нестачі і втрати від псування цінностей Сумнівні та безнадійні борги Витрати на дослідження і розробки Інші витрати операційної діяльності

Для відображення інших витрат операційної діяльності застосовується рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності», в межах якого відкрито дев'ять окремих субрахунків. За дебетом рахунка 94 відображується сума визнаних витрат, за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Дамо стисло характеристику окремих субрахунків рахунка 71 «Інші доходи» і рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Як обліковуються операції, пов'язані з отриманням доходів і витрат від реалізації іноземної валюти?

Для обліку операцій, пов'язаних з отриманням доходів і витрат від реалізації іноземної валюти призначені субрахунки 711 і 942.

На субрахунку 711 «Дохід від реалізації іноземної валюти» відображується по кредиту дохід (виручка) від реалізації іноземної валюти. В той же час балансову вартість реалізованої валюти буде показано за дебетом субрахунка 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти».

При реалізації іноземної валюти складаються бухгалтерські проводки:

1. На суму виручки від реалізації іноземної валюти:
 дебет субрахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті»
 кредит субрахунка 711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»

2. На балансову вартість реалізованої валюти:
дебет субрахунка 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»
кредит субрахунка 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»

Як обліковуються операції, пов'язані з отриманням доходів і витрат від реалізації інших оборотних активів?

Для обліку операцій, пов'язаних з отриманням доходів і витрат від реалізації інших оборотних активів призначені субрахунки 712 і 943.

На субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» узагальнюється інформація про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо).

В міру реалізації виробничих запасів їх балансова вартість відображується по дебету субрахунка 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

При реалізації виробничих запасів складаються бухгалтерські проводки:

На суму доходу від реалізації виробничих запасів:
дебет субрахунка 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
кредит субрахунка 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»

На суму нарахованого ПДВ, включеного до вартості реалізації запасів (на субрахунок 643, якщо реалізації передувала передоплата від покупця, або на субрахунок 641, якщо реалізація запасів — перша подія):

дебет субрахунка 712 «Доходи від реалізації оборотних активів»
кредит субрахунка 641 «Розрахунки за податками»,
або 643 «Податкові зобов'язання»

На собівартість реалізованих виробничих запасів, віднесену на операційні витрати:

дебет субрахунка 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»
кредит субрахунків 201-209 «Виробничі запаси»

Де обліковується дохід від операційної оренди?

На субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів» узагальнюється інформація про доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця дія-

льність не є предметом (метою) створення підприємства. Складаються такі бухгалтерські проводки:

На суму отриманого доходу від операційної оренди:
дебет рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами»
кредит субрахунка 713 «Дохід від операційної оренди активів»

На суму нарахованого ПДВ, включеного до вартості послуг з оренди (на субрахунку 643, якщо раніше проводилася передоплата від орендаря, або на субрахунка 641, якщо нарахування доходу від оренди — перша подія):

дебет субрахунка 713 «Дохід від операційної оренди активів»
кредит субрахунка 641 «Розрахунки за податками»,
або 643 «Податкові зобов'язання».

Як обліковуються операції, пов'язані з отриманням доходу і втрат від операційної курсової різниці?

Для цих цілей Планом рахунків передбачені субрахунки 714 і 945.

На субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» узагальнюється інформація про доходи від курсових різниць за активами і зобов'язаннями підприємства — пов'язаною з операційною діяльністю підприємства.

На субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці» ведеться облік витрат за активами і зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

В бухгалтерському обліку курсові різниці поділяються на операційні та неопераційні. Тому ще раз звертаємо увагу, що на субрахунках 714 «Дохід від операційної курсової різниці» і 945 «Втрати від операційної курсової різниці» відображуються тільки курсові різниці на ті активи та зобов'язання, які обслуговують основну діяльність підприємства.

Водночас для обліку курсової різниці за активами і зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємств, призначені субрахунки 744 «Доходи від неопераційної курсової різниці» і 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць». Ці субрахунки ведуть тільки ті підприємства, які здійснюють операції з майном і зобов'язаннями, вираженими в іноземній валюті. Їх вартість відображується у бухгалтерському обліку шляхом перерахунку в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату здійснення операції в іноземній валюті.

Крім того, перерахунок готівки, коштів в установах банків, грошових і платіжних документів, цінних паперів, коштів у розрахунках проводяться на дату здійснення операцій в інвалюті, а також на дату складання бухгалтерської звітності.

Наведемо декілька прикладів.

Приклад 1. Підприємство має дебіторську заборгованість в сумі 10 000 дол. США за курсом НБУ 5 грн. за 1 долар США. Заборгованість протягом звітного періоду не погашалась. Курс НБУ на кінець звітного періоду склав 5,50 грн за 1 дол. США. Відобразимо перерахунок дебіторської заборгованості у валюті на кінець звітного періоду.

Розрахунок різниці:

Вартість валюти на кінець попереднього звітного періоду

$$10\ 000\$ \times 5\ \text{грн} = 50\ 000\ \text{грн.}$$

Вартість валюти на кінець поточного звітного періоду

$$10\ 000\$ \times 5,50\ \text{грн} = 55\ 000\ \text{грн.}$$

Курсова різниця

$$55\ 000 - 50\ 000 = 5000\ \text{грн.}$$

Складаються бухгалтерські проводки на перерахунок дебіторської заборгованості у валюті на кінець звітного періоду:

На суму 5000 грн:

дебет субрахунка 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»

кредит субрахунка 714 «Дохід від операційної курсової різниці»

На суму 5000 грн:

дебет субрахунка 714 «Дохід від операційної курсової різниці»

кредит субрахунка 791 «Результат основної діяльності».

Приклад 2. Підприємство має дебіторську заборгованість в сумі 10 000\$ США за курсом НБУ 5,0 грн за 1\$ США. Заборгованість протягом звітного періоду погашається шляхом перерахування валюти покупцем на рахунок підприємства 10 000\$ США за курсом НБУ 5,5 грн. за 1\$ США. Скористаємося розрахунком попереднього прикладу і складемо бухгалтерські проводки:

На суму 55 000 грн:

дебет субрахунка 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»

кредит субрахунка 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»

На суму 5000 грн:

дебет субрахунка 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»

кредит субрахунка 714 «Дохід від операційної курсової різниці».

Приклад 3. Підприємство має кредиторську заборгованість перед іноземним постачальником в сумі 8000\$ США за курсом НБУ 5 грн за 1\$ США. Заборгованість протягом звітного періоду погашається шляхом перерахування валюти іноземному постачальнику в сумі 8000\$ США за курсом 5,50 грн за 1\$ США.

Зробимо розрахунок:

вартість кредиторської заборгованості на кінець попереднього звітного періоду

$$8000\$ \text{ США} \times 5\ \text{грн} = 40\ 000\ \text{грн};$$

вартість кредиторської заборгованості на момент її погашення

$$8000\$ \text{ США} \times 5,50\ \text{грн} = 44\ 000\ \text{грн};$$

курсва різниця

$$44\ 000 - 40\ 000 = 4000\ \text{грн.}$$

Відобразимо погашення кредиторської заборгованості іноземному постачальнику на бухгалтерських рахунках:

на суму 44 000 грн:

дебет субрахунка 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»
кредит субрахунка 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»

на суму 4000 грн:

дебет субрахунка 945 «Втрати від операційної курсової різниці»
кредит субрахунка 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками».

Як обліковуються операції, пов'язані з отриманням доходів і втрат від штрафів, пені, неустойок?

Для обліку штрафних санкцій застосовуються субрахунки 715 і 948.

Субрахунок 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки» призначено для узагальнення інформації про штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником, або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування завданих збитків.

Аналогічні санкції можуть бути пред'явлені підприємству за невиконання ним законодавства та умов договору. Для відображення таких санкцій на рахунках бухгалтерського обліку застосовується субрахунок 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки».

На суму визнаних боржником штрафів, пені, неустойки дебетуються рахунки обліку грошових коштів або рахунки 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 37 «Розрахунки з іншими дебіторами» та кредитується субрахунок 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки».

При визнанні підприємством штрафних санкцій по відношенню до нього (штрафи, пені, неустойки) дебетується субрахунок 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» і кредитуються рахунки обліку грошових коштів або рахунки 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Для цих цілей використовуються субрахунки 716 «Відшкодування раніше списаних активів» і 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».

Як обліковуються доходи і витрати від списання активів?

Для цих цілей використовуються субрахунки 716 «Відшкодування раніше списаних активів» узагальнюється інформація про суми відшкодувань підприємству вартості раніше списаних активів. Для цих цілей Планом рахунків передбачено субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей», на якому ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від списання цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження та

реалізації, якщо на час установлення нестачі винуватця не встановлено. Одночасно із списанням цінностей, винних у нестачі яких не встановлено, на витрати балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 «Списані активи».

Бухгалтерський облік списання цінностей від нестач і втрат від псування наведемо в табл. 13.5.

13.5. Бухгалтерський облік списання цінностей з майбутнім відшкодуванням винною особою

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Відображена сума нестачі виробничих запасів у складі витрат звітного періоду	947	20	1000
2	Сума, що підлягає відшкодуванню винною особою і розраховується за формулою: (балансова вартість × індекс інфляції + ПДВ + акциз) × 2 = (1000 + 200) × 2 = 2400 (грн)	375	716	2400
3	Погашена нестача винною особою, готівкою в касу	301	375	2400
4	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	716	641	200
5	Нараховано суму, що підлягає сплаті до бюджету: 2400 – 1200 = 1200 (грн)	716	642	1200

Зазначимо, що запаси можуть бути списані в результаті того, що вони не відповідають визначенню активу (не є джерелом майбутньої економічної вигоди). Списуючи такі запаси на витрати, слід враховувати, підприємство втрачає право на податковий кредит, що виник при оприбуткуванні запасів.

Де обліковуються доходи і втрати від списання дебіторської і кредиторської заборгованості?

Для цих цілей передбачені субрахунки 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості» і 944 «Сумнівні і безнадійні борги».

Субрахунок 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості» призначено для узагальнення інформації про доходи від списання кредиторської заборгованості по закінченому строку позивної давності. При списанні кредиторської заборгованості по закінченні строку позивної давності кредитується субрахунок 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості» і дебетуються рахунки: 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» і 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Згідно із законом України «Про списання заборгованості зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) платників податків у зв'язку з реформуванням сільськогосподарських підприємств», від 16 березня 2000 р. із сільськогосподарських підприємств, які реформувалися, списано заборгованість зі сплати податків та зборів станом на 1 травня 2000 р.

Списання цієї заборгованості відображено по кредиту субрахунка 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості» і по дебету рахунків: 64 «Розрахунки за податками й платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням».

Якщо списання кредиторської заборгованості позитивно впливає на фінансові результати підприємства, то протилежну роль відіграють списання поточної дебіторської заборгованості, що визнана безнадійною і нарахування резерву сумнівних боргів за реалізовану продукцію, товари, роботи і послуги.

Узагальнення цієї інформації відбувається на субрахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги».

При створенні резерву сумнівних та безнадійних боргів дебетується рахунок 944 «Сумнівні та безнадійні борги» і кредитується рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів».

При списанні поточної дебіторської заборгованості, що визнана безнадійною та утворення якої не було пов'язано з реалізацією продукції, робіт та послуг дебетується субрахунок 944 «Сумнівні та безнадійні борги» і кредитується рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами»,

Де обліковується дохід від безоплатно одержаних активів?

При безоплатному одержанні підприємством активів від юридичних та фізичних осіб дебетуються рахунки для обліку відповідних активів і кредитується субрахунок 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів».

Інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на попередніх субрахунках рахунка 71 «Інший операційний дохід», зокрема доходи з тарою від інвентаризації тощо обліковуються на субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

При виявленні лишків оборотних активів у процесі інвентаризації їх оприбутковують по дебету рахунків: 20 «Виробничі запаси», 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція», 30 «Каса» і кредитується субрахунок 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Де обліковують витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств та закладів оздоровчого та культурного призначення?

Для обліку витрат операційної діяльності, які не знайшли відображення на попередніх субрахунках рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності» призначено субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності». Серед цих витрат знаходять місце зокрема витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення тощо. Тут обліковують видану матеріальну допомогу працівникам підприємства.

Дебет субрахунка 949 «Інші витрати операційної діяльності» кореспондує з кредитом відповідних рахунків по обліку активів, зносу, зобов'язань.

13.4. Облік формування доходу і витрат фінансової діяльності

Під фінансовою діяльністю розуміють діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства. Суть власного та позикового капіталу розглядається у попередніх розділах книги. Цей розділ буде присвячено методиці формування доходу і витрат фінансової діяльності на бухгалтерських рахунках, які сприяють зміні капіталу.

Планом рахунків для обліку доходів і витрат фінансової діяльності передбачені рахунки: 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі».

Порівняння доходів і витрат фінансової діяльності наведемо в табл. 13.6.

13.6. Склад і порівняння доходів та витрат фінансової діяльності

Пор. №	Склад доходів фінансової діяльності	Склад витрат фінансової діяльності
Від участі в капіталі		
1	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	Витрати від інвестицій в асоційовані підприємства
2	Дохід від спільної діяльності	Витрати від спільної діяльності
3	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	Витрати від інвестицій в дочірні підприємства
Іншої фінансової діяльності		
4	Дивіденди одержані	—
5	Відсотки одержані	Відсотки за кредит
6	Інші доходи від фінансових операцій	Інші фінансові витрати

Наведений склад доходів і витрат (втрат) від фінансової діяльності характерний насамперед для акціонерних підприємств, а для переважної більшості сільськогосподарських підприємств коло доходів і витрат (втрат) від фінансової діяльності досить обмежене.

Яка встановлена методика обліку доходів і витрат від участі в капіталі?

Для обліку доходів від участі в капіталі призначено пасивний рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі», який має такі субрахунки:

721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»;

722 «Дохід від спільної діяльності»;

723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства».

За кредитом рахунка відображується збільшення (одержання) доходу, за дебетом — списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства» узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема одержання асоційованими підприємствами прибутків або зростання власного капіталу асоційованих підприємств внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо).

Нагадаємо, що асоційованим підприємством називається підприємство, на яке інвестор може чинити значний вплив. На наявність або існування значного впливу вказують:

- володіння не менш як 20 % акцій;
- присутність інвестора в раді директорів;
- матеріальні відносини між партнерами.

Нагадаємо також, що згідно з методом участі в капіталі балансову вартість інвестицій інвестора, який має суттєвий вплив на асоційоване підприємство, спочатку оцінюють за первісною собівартістю, а потім збільшують (зменшують) відповідно до частки інвестора в прибутках (збитках) асоційованої компанії. Тому у випадку, коли асоційована компанія має за звітний період прибуток і частка певної суми прибутку направляється на збільшення власного капіталу, то на цю частку повинні збільшуватися інвестиції кожного конкретного інвестора і відповідно дохід від участі в капіталі. На бухгалтерських рахунках ця операція відображується по дебету субрахунка 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі» і кредиту рахунка 721 «Дохід від участі в капіталі». Якщо асоціація отримала збиток, то відповідна частка збитку вплине на зменшення первісної

вартості інвестицій конкретного інвестора. Ця операція буде відображена по дебету субрахунка 961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства» і кредиту субрахунка 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»

На субрахунку 722 «Дохід від спільної діяльності» узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків або зростання їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо).

На субрахунку 723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства» узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків або зростання їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо).

Нагадаємо, що дочірніми підприємствами називаються підприємства, понад 50 % акцій якого належать компанії, тобто інвестор володіє контрольним пакетом акцій і має можливість контролювати фінансово-господарську діяльність дочірнього підприємства.

У всіх випадках збільшення доходу від інвестицій від спільної діяльності і від інвестицій в дочірні підприємства дебетується субрахунок 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі» і кредиту субрахунка 721 «Дохід від участі в капіталі».

У тому випадку, коли спільними підприємствами та дочірніми підприємствами одержані збитки або зменшився власний капітал внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо) дебетується рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі» і його окремі субрахунки 962 «Втрати від спільної діяльності» та 963 «Втрати від інвестицій підприємства» і кредитується субрахунок 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі».

За кредитом рахунка 96 «Втрати від участі в капіталі» проводиться списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Основні вимоги до обліку інвестицій викладені в П(С)БО 12 «Інвестиції».

Яка встановлена методика обліку інших фінансових доходів та інших фінансових витрат?

Для обліку інших доходів і витрат фінансової діяльності Планом рахунків передбачені рахунки: 73 «Інші фінансові доходи» і 95 «Фінансові витрати».

Нижче наведено характеристику цих рахунків.

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» призначено для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі».

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» має такі субрахунки:

731 «Дивіденди одержані»;

732 «Відсотки одержані»;

733 «Інші доходи від фінансових операцій».

За кредитом рахунка відображується визнана сума доходу, за дебетом — списання кредитового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 731 «Дивіденди одержані» узагальнюється інформація про належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними.

На субрахунку 732 «Відсотки одержані» узагальнюється інформація про відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку 731 «Дивіденди одержані», зокрема винагороди за здані в фінансову оренду необоротні активи тощо.

На субрахунку 733 «Інші доходи від фінансових операцій» узагальнюється інформація про інші доходи від фінансової діяльності, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунка 73 «Інші фінансові доходи».

Аналітичний облік фінансових доходів ведеться за об'єктами інвестування.

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» кореспондує за дебетом з кредитом рахунків: 79 «Фінансові результати»; за кредитом з дебетом рахунків: 10 «Основні засоби»; 11 «Інші необоротні матеріальні активи»; 12 «Нематеріальні активи»; 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»; 15 «Капітальні інвестиції»; 16 «Довгострокова дебіторська заборгованість»; 20 «Виробничі запаси»; 37 «Розрахунки з різними дебіторами»; 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»; 28 «Товари»; 30 «Каса».

На рахунку 95 «Фінансові витрати» ведеться облік витрат фінансової діяльності підприємства. Він має такі субрахунки:

951 «Відсотки за кредит»;

952 «Інші фінансові витрати».

За дебетом рахунка відображується сума визнаних витрат, за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 951 «Відсотки за кредит» ведеться облік витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків тощо за користування кредитами банків.

На субрахунку 952 «Інші фінансові витрати» ведеться облік витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансового лізингу тощо.

Рахунок 95 «Фінансові витрати» кореспондує за дебетом з кредитом рахунків: 30 «Каса»; 31 «Рахунки в банках»; 50 «Довгострокові позики»; 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»; 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди»; 60 «Короткострокові позики»; 68 «Розрахунки за іншими операціями»; за кредитом з дебетом рахунка 79 «Фінансові результати».

13.5. Облік формування доходів і витрат від іншої звичайної діяльності

Для обліку доходів і витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства призначені рахунки: 74 «Інші доходи» і 97 «Інші витрати». В табл. 13.7 наведено склад і порівняння доходів і витрат від іншої звичайної діяльності.

13.7. Склад і порівняння доходів і витрат від іншої звичайної діяльності

Склад доходів, що обліковуються на рахунку 74	Склад витрат, що обліковуються на рахунку 97
Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій
Дохід від реалізації необоротних активів	Собівартість реалізованих необоротних активів
Дохід від реалізації майнових комплексів	Собівартість реалізованих майнових комплексів
Дохід від неопераційної курсової різниці	Втрати від неопераційних курсових різниць
Дохід від безоплатно одержаних необоротних активів	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій;
Інші доходи від звичайної діяльності	Списання необоротних активів Інші витрати звичайної діяльності

Демо стислу характеристику рахунків 74 і 97.

Рахунок 74 «Інші доходи» належить до пасивних рахунків. За кредитом цього рахунка відображується збільшення (одержання) доходу, за дебетом належна сума непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору) та інших зборів (обов'язкових

платежів) і списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

За рахунком 74 «Інші доходи» відкриваються субрахунки:

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 безоплатно одержаних активів»;

746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

На субрахунку 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» узагальнюється інформація про доходи від реалізації фінансових інвестицій.

На субрахунку 742 «Дохід від реалізації необоротних активів» узагальнюється інформація про доходи від реалізації необоротних активів.

На субрахунку 743 «Дохід від реалізації майнових комплексів» узагальнюється інформація про доходи від реалізації майнових комплексів.

На субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» узагальнюється інформація про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства.

На субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних необоротних активів. У разі безоплатного одержання підприємством необоротних активів, дохід визначається за сумою амортизації таких активів одночасно з її нарахуванням.

На субрахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» узагальнюється інформація про інші доходи від звичайної діяльності, які не відображені на інших субрахунках рахунка 74 «Інші доходи», зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності, від вартості негативного гудвілу, яка визнається доходом.

Зміст основних бухгалтерських проводок з обліку інших доходів наведено в табл. 13.8.

На рахунку 97 «Інші витрати» ведеться облік витрат, що виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг, а також витрати страхової діяльності.

За дебетом субрахунків 971 – 977 відображується сума визнаних витрат, за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

13.8. Основні бухгалтерські проводки з обліку інших доходів

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Відображено фінансовий результат від інших доходів звичайної діяльності	74	79	38 200
2	Безоплатно одержані основні засоби строком експлуатації 5 років	10	424	2000
3	Витрати на транспортування і монтаж безоплатно одержаних основних засобів	15	685	150
4	Сума ПДВ у рахунках на послуги, що наведені у опер. 3	641	685	30
5	Зараховані витрати по операції 3 до складу первісної вартості безоплатно одержаних основних засобів	10	15	150
6	Нарахована амортизація на безоплатно одержані основні засоби (опер. 2) $(2000 : 5) = 400$	23	13	400
7	Визнання доходу одночасно з нарахування амортизації (опер. 5)	424	745	400
8	Оприбуткування раніше не врахованих на балансі основних засобів	10	746	800
	Виникнення доходу при передачі основних засобів як внеску до статутного капіталу іншого підприємства			
9	Знос переданих основних засобів	131	10	10 000
10	Залишкова вартість переданих основних засобів	14	10	40 000
11	Різниця між залишковою вартістю переданих основних засобів і справедливою вартістю інвестицій (в обмін на основні засоби були отримані акції на суму 30 000)	14	746	30 000
	Виникнення доходу при списанні нестачі або псування основних засобів			
12	Знос списаних основних засобів	13	10	8000
13	Залишкова вартість списаних основних засобів	976	10	2000
14	Сума, що підлягає відшкодуванню винними	375	746	13 500
15	Відображення суми відшкодування, що підлягає сплаті до бюджету $(13 500 - 2000)$	746	642	11 500

Рахунок 97 «Інші витрати» має такі субрахунки:
971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»;
972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»;
973 «Собівартість реалізованих майнових комплексів»;
974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»;
975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»;
976 «Списання необоротних активів»;
977 «Інші витрати звичайної діяльності».

На субрахунку 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» відображується балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією.

На субрахунку 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів» відображується балансова (залишкова) вартість реалізованих необоротних активів (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією.

На субрахунку 973 «Собівартість реалізованих майнових комплексів» відображується балансова (залишкова) вартість реалізованих майнових комплексів (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією.

На субрахунку 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць» відображуються втрати за активами й зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» відображується сума знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій.

На субрахунку 976 «Списання необоротних активів» відображується залишкова вартість списаних необоротних активів та витрати, пов'язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж).

На субрахунку 977 «Інші витрати звичайної діяльності» відображуються інші витрати звичайної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунка 97 «Інші витрати».

Зміст основних бухгалтерських проводок з обліку інших витрат і доходів наведено в табл. 13.9.

13.9. Облік виникнення інших витрат звичайної діяльності

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
I. Виникнення інших витрат і доходів при обміні неподібними об'єктами основних засобів без грошової доплати				
1	Справедлива вартість об'єкта, що передається	377	742	13 200
2	Відображення суми ПДВ	742	64	2200
3	Залишкова вартість об'єкта, що передається	972	10	10 000
4	Знос об'єкта, що передається	131	10	15 000
5	Одержання об'єкта, що надійшов в обмін на об'єкт, що передано	152	377	11 000
6	Відображено суму ПДВ одержаного об'єкта	64	377	2200
7	Оприбутковується об'єкт, що надійшов за первісною вартістю	10	152	11 000
8	Визначено фінансовий результат	79	972	10 000

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
II. Виникнення інших витрат і доходів при обміні неподібними об'єктами основних засобів із грошовою доплатою				
1	Відображується справедлива вартість об'єкта, що передається	377	742	13 050
2	Відображена сума ПДВ по об'єкту, що передається	742	64	2175
3	Списується з балансу об'єкт, що передано в обмін на інший об'єкт:			
	а) залишкова вартість	972	10	10 000
	б) сума зносу	131	10	15 000
	Разом			25 000
4	Одержано об'єкт, що обмінений на переданий об'єкт	152	377	10 875
5	Відображена сума ПДВ одержаного об'єкта	64	377	2175
6	Проведена доплата за одержаний об'єкт в обмін на об'єкт, що переданий	377	311	750
7	Відображено збільшення первісної вартості об'єкта, що надійшов в обмін на переданий об'єкт	152	377	750
8	Сума ПДВ у складі грошової доплати	64	377	125
9	Оприбутковується об'єкт, що надійшов в обмін на переданий об'єкт	10	152	11 625
10	Визначено фінансовий результат:			
	а) списана залишкова вартість переданих в обмін основних засобів	793	972	10 000
	б) списано дохід на фінансовий результат (13 050 – 2175)	742	793	10 875
III. Виникнення інших витрат і доходів при реалізації основних засобів				
1	Відображено дохід від реалізації основних засобів	377	742	9000
2	Відображено суму ПДВ	742	641	1500
3	Списані з балансу реалізовані основні засоби:			
	а) залишкова вартість основних засобів	972	10	5850
	б) знос основних засобів	131	10	2800
	Разом			8650
4	Визначено фінансовий результат:			
	а) списана залишкова вартість реалізованих основних засобів	793	972	5850
	б) списано дохід на фінансовий результат	742	793	7500
IV. Виникнення інших витрат і доходів при ліквідації основних засобів				
1	Списані з балансу основні засоби, що непридатні для використання:			
	а) залишкова вартість основних засобів	976		5850
	б) знос основних засобів	131		2800
	Первісна вартість		10	8650
2	Відображені витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів	976	65,66, 20,23	1170
3	Одержані матеріали у результаті ліквідації основних засобів	20,22	746	225
4	Визначено фінансовий результат:			
	а) списані залишкова вартість і витрати з ліквідації основних засобів (5850 + 1170)	793	976	7020
	б) списано дохід на фінансовий результат	746	793	225

13.6. Облік формування надзвичайних доходів і витрат

Для обліку доходів і витрат, які виникають у результаті надзвичайної діяльності застосовуються рахунки 75 «Надзвичайні доходи» і 99 «Надзвичайні витрати».

В табл. 13.10 наведено склад і порівняння доходів і витрат від надзвичайної діяльності.

13.10 Склад і порівняння надзвичайних доходів і витрат

Пор. №	Надзвичайні доходи, що обліковуються на рахунку 75	Надзвичайні витрати, що обліковуються на рахунку 99
1	Відшкодування збитків від надзвичайних подій	Втрати від стихійного лиха
2	Інші надзвичайні доходи	Втрати від техногенних катастроф і аварій
3		Інші надзвичайні витрати

Із табл. 13.10 бачимо, що серед надзвичайних доходів і витрат окремо в обліку виділяється відшкодування збитків від стихійного лиха.

Одним з важливих елементів гарантування економічної безпеки й стабілізації фінансового стану сільськогосподарських товаровиробників є страхування. Механізм його дії досить простий: органами страхування за рахунок коштів, одержаних від господарств у вигляді страхових платежів та доходів від їх інвестування, виплачуються страхові відшкодування при неврожах, загибелі худоби та птиці, втраті іншого майна. Страхові платежі, як правило, сплачуються сільськогосподарськими товаровиробниками по кожному виду застрахованого майна у відсотках від його вартості, а їхня ставка визначається з таким розрахунком, щоб ці платежі покривали страхові відшкодування, а також витрати, пов'язані з функціонуванням органів страхування.

Відповідно до пункту 11 частини першої статті 7 Закону України «Про страхування» (85/96-ВР) Кабінет міністрів України прийняв Постанову «Про затвердження Порядку і правил проведення обов'язкового страхування врожаю сільськогосподарських культур і багаторічних насаджень державними сільськогосподарськими підприємствами, врожаю зернових культур і цукрових буряків сільськогосподарськими підприємствами всіх форм власності від 1 липня 2002 р. № 1000.

Згідно з цією Постановою суб'єктами обов'язкового страхування є — державні сільськогосподарські підприємства щодо врожаю сільськогосподарських культур і багаторічних насаджень та сільськогосподарські підприємства всіх форм власності щодо врожаю зернових культур і цукрових буряків.

Об'єктом обов'язкового страхування є майнові інтереси, що пов'язані з неотриманням або недоотриманням врожаю сільськогосподарських культур і багаторічних насаджень державними сільськогосподарськими підприємствами, зернових культур і цукрових буряків — сільськогосподарськими підприємствами усіх форм власності.

З якими страховими компаніями мають стосунки сільськогосподарські підприємства?

Сільськогосподарські підприємства при проведенні обов'язкового страхування мають стосунки зі страховиками — юридичними особами, які отримали в установленому порядку ліцензію на проведення цього виду обов'язкового страхування. У більшості випадків це може бути Національна акціонерна страхова компанія «Оранта» (НАСК «Оранта»).

Стосунки сільськогосподарських підприємств (страхувальників) із страховиками регулюються Договором обов'язкового страхування, який передбачає права та обов'язки сторін, порядок виплати страхового відшкодування, термін дії договору, припинення дії договору.

Як визначається страхова сума обов'язкового страхування?

Страхова сума обов'язкового страхування врожаю сільськогосподарських культур визначається в розмірі вартості врожаю, яка обчислюється шляхом множення середньої врожайності з гектара за останні 5 років, за даними обліку страхувальника, на ціну 1 центнера продукції, що склалася за минулий рік та фактичну площу, з якої збирається врожай.

У разі, якщо страхувальник протягом 5-ти років вирощує культуру менше ніж 3 роки, у розрахунок вартості врожаю береться планова врожайність за поточний рік, але не вище середньої врожайності у районі за останній рік.

Постановою № 1000 встановлені максимальні розміри страхових тарифів у відсотках страхової суми, які наведені в табл. 13.11.

13.11. Максимальні розміри страхових тарифів за договорами обов'язкового страхування врожаю сільськогосподарських культур і багаторічних насаджень державними сільськогосподарськими підприємствами, врожаю зернових культур і цукрових буряків сільськогосподарськими підприємствами всіх форм власності

(відсотків страхової суми)

	Озимі культури	Ярі зернові, зернобобові	Цукрові буряки	Картопля	Технічні культури	Сади, виноградники, інші насадження	Овочі у відкритому ґрунті	Культури у закритому ґрунті	Розсадники
Автономна Республіка Крим	8,5	7,5	9,5	9	9	9	8,5	6,5	6,5
Області:									
Вінницька	8	7	9,5	9	9	8	8,5	6,5	6
Волинська	8	7	9	9	7	8	8,5	6,5	6
Дніпропетровська	8,5	7,5	9,5	9	9,5	8	9,5	6,5	6
Донецька	8,5	7,5	9,5	9	9,5	8	9,5	6,5	6
Житомирська	8	7	9	9,5	9,5	8	8,5	6,5	6
Закарпатська	8,5	7,5	—	9	9,5	9	8,5	6,5	6,5
Запорізька	8,5	7,5	9,5	9	9	9	9,5	6,5	6,5
Івано-Франківська	8	7,5	9	9	9,5	8	8,5	6,5	6
Київська	7,5	7	9	9,5	7	8	9	6,5	6
Кіровоградська	7,5	7	9	9,5	7	8	8,5	6,5	6
Луганська	8,5	7,5	9,5	9	9,5	8	9,5	6,5	6,5
Львівська	8	7,5	9	9	7	8	9,5	6,5	6
Миколаївська	8,5	7,5	9,5	9,5	9,5	9	9,5	6,5	6,5
Одеська	8,5	7,5	9,5	9,5	9,5	9	9,5	6,5	6,5
Полтавська	7,5	7	9	9,5	7	8	8,5	6,5	6
Рівненська	7,5	7	9	9	8	8,5	8,5	6,5	6
Сумська	7,5	7	9	9	8	8,5	8,5	6,5	6
Тернопільська	7,5	7	9	9	8,5	8	8,5	6,5	6
Харківська	8	7	9	9	8,5	9	9	6,5	6,5
Херсонська	8,5	7,5	9,5	9,5	9,5	9	9,5	6,5	6,5
Хмельницька	7,5	7	9	9	7	8	8,5	6,5	6
Черкаська	7,5	7	9	9,5	7,5	8	9	6,3	6
Чернівецька	8	7,5	9,5	9	8,5	8,5	8,5	6,5	6
Чернігівська	8	7	9	9,5	9	8,5	8,5	6,5	6
м. Севастополь	8,5	7,5	9,5	9	9	9	8,5	6,5	6,5

Як визначається загальний збиток в разі загибелі або пошкодження врожаю сільськогосподарських культур і багаторічних насаджень?

Загальним збитком є втрата застрахованого врожаю сільськогосподарських культур і багаторічних насаджень, що виникла внаслідок настання страхового випадку. Загальний збиток обчислюється шляхом множення різниці між врожайністю з гектара, визначеною в договорі страхування з урахуванням розміру страхового покриття, та фактичною врожайністю з гектара в поточному році на площу посіву (насаджень) та ціну, визначену в договорі страхування, але не вищу ніж на момент виплати страхового відшкодування.

У разі загибелі сільськогосподарських культур і багаторічних насаджень з наступним їх пересівом (пересадженням) для визначення загального збитку враховується вартість фактично одержаного врожаю, яка обчислюється за цінами підприємства (реалізація, фактична собівартість за минулий рік, планова на поточний рік, але не вище ніж фактична у районі за минулий рік), визначеними у договорі обов'язкового страхування, і фактична вартість врожаю зазначених культур і насаджень, якими проводився пересів (пересаджування), обчислена за цінами поточного року.

Розмір загального збитку в разі загибелі або пошкодження врожаю сільськогосподарських культур і багаторічних насаджень внаслідок настання страхового випадку визначається після оприбуткування врожаю, виходячи з вартості неотриманого чи недоотриманого врожаю.

Прямий збиток, що відшкодовується страховиком, визначається у відсотках розміру загального збитку, який зафіксований у відповідних актах обстеження після настання кожного страхового випадку. Страхове відшкодування не може перевищувати розміру прямого збитку, якого зазнав страхувальник.

У разі сплати страхувальником чергового страхового платежу за договором обов'язкового страхування не в повному обсязі прямий збиток відшкодовується пропорційно сумі сплачених страхових платежів.

На якому рахунку обліковуються доходи від надзвичайної діяльності?

Для обліку доходів від надзвичайної діяльності Планом рахунків передбачено **рахунок 75 «Надзвичайні доходи»**, за яким відкриваються такі субрахунки:

751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій»;

752 «Інші надзвичайні доходи».

За кредитом рахунка 75 відображується визнана сума відшкодування, зокрема від НАСК «Оранта», втрат від надзвичайних подій, за дебетом — списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати». Кредит рахунка 75 кореспондує з дебетом рахунків: 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 37 «Розрахунки з іншими дебіторами», 50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики».

На якому рахунку обліковуються втрати і витрати від надзвичайної діяльності?

Для обліку втрат і витрат від надзвичайної діяльності призначено рахунок 99 «Надзвичайні витрати». Тут ведеться облік втрат і витрат, пов'язаних з подіями або операціями, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному звітному періоді.

За дебетом рахунка відображується сума визначених витрат, за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

До витрат від надзвичайних подій відносяться як прямі втрати за наслідком цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків, зайнятих на відновлювальних роботах, вартість використання сировини та матеріалів тощо. При виникненні таких втрат і витрат дебетується рахунок 99 «Надзвичайні витрати» і кредитується рахунки: 10, 11, 12, 13, 15, 16, 20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 30, 31, 33, 50, 60, 63, 65, 66, 68 та ін.

По рахунку 99 «Надзвичайні витрати» відкриваються субрахунки:

991 «Втрати від стихійного лиха»;

992 «Втрати від техногенних катастроф і аварій»;

993 «Інші надзвичайні витрати».

Які надзвичайні доходи і втрати притаманні сільськогосподарським підприємствам і як вони обліковуються?

Найбільш часто в сільськогосподарських підприємствах виникають надзвичайні доходи і втрати від вимерзання посівів, граду, зливи, урагану, пожежі, інфекційних захворювань худоби, крадіжок худоби.

Відшкодування збитків, завданих названими подіями стихійного лиха, і самі збитки обліковуватимуться відповідно на субрахунку 751 «Відшкодування збитків від

надзвичайних подій» і субрахунку 991 «Втрати від стихійного лиха».

Порядок обліку розглянемо на такому прикладі.

Приклад. Згідно з Договором обов'язкового страхування пшениці озимої від 10.01.2003 р. ПСП «Маяк» і НАСК «Оранта» в особі Близнюківського відділення Харківської області були застраховані 940 га посіву пшениці озимої. Сума страхового платежу складає 150 00 грн.

В результаті вимерзання зимою і весняних заморозків повністю загинули посіви озимої пшениці на площі 150 га. На момент настання страхової події господарством понесено фактичних витрат в середньому на 1 гектар 96 грн, а на всю площу озимої пшениці, що загинула — 14 400 грн. НАСК «Оранта» визнала страхове відшкодування на суму 14 400 грн. В табл. 13.11 наведено облік надзвичайних доходів і втрат.

13.11. Облік надзвичайних доходів і втрат в ПСП «Маяк» Близнюківського району

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Нарахована сума страхового платежу за страхування пшениці озимої	231	655	15 000
2	Перераховано з поточного рахунка в погашення заборгованості НАСК «Оранта»	655	311	15 000
3	Списані витрати по посівах пшениці озимої, що загинули в результаті вимерзання	991	231	14400
4	НАСК «Оранта» визнана сума страхового відшкодування по посівах пшениці озимої, що загинули в результаті вимерзання	377	751	14 400
5	Надійшли по поточний рахунок кошти від НАСК «Оранта»	311	377	14 400
6	Визначено фінансовий результат:			
	а) списані витрати по посівах пшениці озимої, що загинули в результаті вимерзання	794	991	14 400
	б) списано дохід (відшкодування) по посівах пшениці озимої, що загинули в результаті вимерзання	751	794	14 400

13.7. Облік податку на прибуток

Для обліку податку на прибуток від звичайної діяльності Планом рахунків передбачено рахунок 98 «Податок на прибуток».

На рахунку 98 «Податок на прибуток» ведеться облік належної за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

За дебетом рахунка відображується нарахована сума податку на прибуток, за кредитом — включення до фінансових результатів на рахунку 79.

Рахунок 98 «Податок на прибуток» має такі субрахунки:

981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»;

982 «Податок на прибуток від надзвичайних подій».

На субрахунку 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності» ведеться облік нарахованої суми податку на прибуток від звичайної діяльності, що визначається від прибутку, відображеного в бухгалтерському обліку (незалежно від суми прибутку для цілей оподаткування).

Сума податку на прибуток від звичайної діяльності визначається й відображується на цьому субрахунку без зменшення на суму зменшення податку на прибуток, внаслідок обчислення податку на прибуток від алгебраїчної суми прибутку від звичайної діяльності та збитку від надзвичайних подій (згорнутий результат).

На субрахунку 982 «Податок на прибуток від надзвичайних подій» ведеться облік нарахованої суми податку на прибуток від надзвичайних подій.

Згідно з Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» (далі — Закон) об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку та суми амортизаційних відрахувань.

Законом встановлено (стаття 11), що датою збільшення валових витрат виробництва (обігу) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувалася будь-яка з подій, що сталася раніше:

► або дата списання коштів з банківських рахунків платника податків на сплату товарів (робіт, послуг), а в разі їх придбання за готівку — день їх видачі з каси платника податку;

► або дата оприбуткування платником податку товарів, а для робіт (послуг) — дата фактичного отримання платником податку результатів робіт (послуг).

Датою збільшення валового доходу вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбулася будь-яка з подій, що сталася раніше:

► або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку в оплату товарів (робіт,

послуг) за готівку — дата її оприбуткування в касі платника, а за відсутності такої — дата інкасації готівки в банківській установі, що обслуговує платника податку;

► або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) — дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку.

Відображення витрат і доходів за першою з названих подій значно ускладнює облікову роботу і практично зумовлює неспівставність результатів діяльності, виявлених в бухгалтерському і податковому обліку.

Процес придбання товарів (виробничих запасів) чи приймання виконаних робіт (послуг) складається з двох подій: надходження матеріальних цінностей від постачальника чи приймання виконаних робіт (послуг); оплата постачальнику (підряднику).

В бухгалтерському обліку перша подія пов'язана з оприбуткуванням матеріальних цінностей або прийманням робіт і відображенням витрат, а друга — з розрахунками. В податковому обліку кожна з цих подій може бути зараховано до валових витрат. Якщо балансова вартість товарів і виробничих запасів на кінець звітного кварталу перевищує їх балансову вартість на початок того самого звітного кварталу, різниця вираховується з суми валових витрат платника податку у такому звітному кварталі (п. 5.9 Закону). Отже, невикористані матеріальні цінності не показуватимуть у валових витратах. У тому випадку, якщо до кінця звітного періоду попередньо сплачені цінності не встигли надійти від постачальника, то вони залишаються у складі валових витрат.

Отже, в кінці звітного періоду в податковому обліку до складу валових витрат включатимуться не тільки фактично витрачені матеріали, а й попередня оплата постачальникам. В бухгалтерському обліку попередня оплата до складу валових витрат не належить. Але ж попередньо оплачені цінності надійдуть пізніше і тому різниця між «податковими» і «бухгалтерськими» витратами є тимчасовою.

Аналогічне становище й щодо продажів. Перша подія — передача товарів (готової продукції) покупцю; друга подія — отримання оплати від покупця.

В бухгалтерському обліку до доходів включається перша подія, а в податковому перша або друга, тобто та, яка відбулася ра-

ніше. Отже, бухгалтерський облік доходів відрізняється від податкового на суму одержаної попередньої оплати. Але оплачена готова продукція в решті-решт буде відвантажена, а тому різниця між податковим і бухгалтерським обліком доходів є тимчасовою.

Названі тимчасові розбіжності у витратах і доходах між бухгалтерським і податковим обліком практично матимуть місце постійно. З метою регулювання величини реального капіталу підприємства передбачено використовувати рахунки 17 «Відстрочені податкові активи» і 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

При перевищенні суми податку на прибуток, обчисленої за податковою декларацією, над сумою цього податку, обчисленою з фактично обчисленого прибутку за даними бухгалтерського обліку, виникають відстрочені податкові активи, які відображаються за дебетом рахунка 17 «Відстрочені податкові активи». Іншими словами по дебету рахунка 17 «Відстрочені податкові активи» відображується сума перевищення податку на прибуток, що підлягає сплаті в поточному звітному періоді, над витратами, пов'язаними з нарахуванням податку на прибуток у поточному звітному періоді.

За кредитом рахунка 17 «Відстрочені податкові активи» відображується зменшення відстрочених податкових активів за рахунок витрат, пов'язаних з нарахуванням податків на прибуток у поточному звітному періоді.

Сума відстроченого податкового активу визначається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». Аналітичний облік відстрочених податкових активів ведеться за видами активів, між оцінками яких для відображення в балансі та з метою оподаткування виникла різниця.

При нарахуванні податку на прибуток, що розрахований за податковою декларацією, на суму податку кредитується рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» і дебетуються рахунки 98 «Податок на прибуток» — на суму податку розрахованого прибутку, обчисленого за даними бухгалтерського обліку, і 17 «Відстрочені податкові активи» — на різницю між сумою податку, обчисленої за податковою декларацією, над сумою цього податку, обчисленою з фактично отриманого прибутку.

Якщо отримано суму прибутку, більшу за даними бухгалтерського обліку, ніж за даними податкового обліку, то природно буде перевищення суми податку на прибуток, обчисленого з фактично отриманого прибутку, над сумою цього податку, обчисленою за податковою декларацією. В цьому разі сума перевищення називається відстроченими податковими зобов'язаннями, які сплачуватимуться у наступні звітні періоди.

Для обліку таких зобов'язань Планом рахунків передбачено рахунок 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», за кредитом якого відображується сума податку на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх звітних періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць. За дебетом рахунка 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» відображується зменшення відстрочених податкових зобов'язань.

При нарахуванні податку на прибуток, що розрахований за податковою декларацією, на суму податку дебетується рахунок 98 «Податок на прибуток» і кредитуються рахунки 64 «Розрахунки за податками й платежами» — на суму податку, обчисленого за податковою декларацією, і 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» — на різницю між сумою податку, обчисленою з фактичного прибутку, і сумою податку з прибутку обчисленої за податковою декларацією (Повідомленням про результати розрахунку авансового внеску податку на прибуток).

Проілюструємо це на конкретних прикладах.

Приклад. Згідно з «Повідомленнями про результати розрахунку авансового внеску податку на прибуток» та даних бухгалтерського обліку було одержано прибуток (табл. 13.12).

13.12. Довідка про суму прибутку за звітні періоди (умовно)

(тис. грн)

Звітний період	Прибуток, що підлягає оподаткуванню за декларацією (повідомленням)	Прибуток за даними бухгалтерського обліку
1-й квартал	400	320
2-й квартал	500	540
3-й квартал	560	620
4-й квартал	600	520
Разом	2060	2000

Податок на прибуток за даними декларації (повідомлення) за перший квартал становитиме $400\ 000 \times 25\ \% / 100 = 100\ 000$ грн, а за даними бухгалтерського обліку відповідно $320\ 000 \times 25\ \% / 100 = 80\ 000$.

Отже, розбіжність в нарахуванні податку за даними декларацій про податок на прибуток і даними бухгалтерського обліку становить за 1-й квартал 20 000

грн. Виявлена тимчасова розбіжність у нарахуванні податку між бухгалтерським і податковим обліком за перший квартал свідчить про наявність розбіжності у витратах і доходах за цей звітний період. Аналогічні розбіжності, як свідчать дані таблиці 13.13, мають місце протягом всіх звітних періодів.

13.13. Поквартальний розрахунок податку на прибуток та відстрочених податкових активів і зобов'язань

(тис. грн)

Пор. №	Показники	Звітний період				Разом за рік
		1-й квартал	2-й квартал	3-й квартал	4-й квартал	
1	Прибуток	400	500	560	600	2060
	а) за декларацією б) за бухгалтерським обліком	320	540	620	520	2000
2	Податок на прибуток:					
	а) за декларацією б) за даними бухгалтерського обліку	100 80	125 135	140 155	150 130	515 500
3	Відстрочені податкові активи	20	—	—	20	40
4	Відстрочені податкові зобов'язання	—	10	15	—	25

В таблиці 13.14 наведено методику відображення нарахування податку на прибуток і розбіжності — відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань на рахунках бухгалтерського обліку.

13.14. Відображення нарахування податку на прибуток на бухгалтерських рахунках

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Нарахований податок на прибуток за 1-й квартал	17		20
	Разом	98	64	80 100
2	Нарахований податок на прибуток за 2-й квартал		64	125
	Разом	98	54	10 135
3	Зменшення відстрочених податкових активів	54	17	10
4	Нарахований податок на прибуток за 3-й квартал		64	140
	Разом	98	54	15 155
5	Зменшення відстрочених податкових активів	54	17	10
6	Нарахований податок на прибуток за 4-й квартал	98		130
	Разом	17	64	20 150

Як бачимо з даних таблиці 13.14, за звітний рік за даними податкового обліку нараховано 500 тис. грн податку на прибуток, який зменшує фінансові результати від діяльності підприємства. Сума нарахованого податку на прибуток відображується по дебету субрахунків 791 «Результат операційної діяльності» або 794 «Результат надзвичайних подій» і кредиту субрахунків 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності» або 982 «Податок на прибуток від надзвичайних подій».

Після цих бухгалтерських операцій на балансі підприємства буде чистий (нерозподілений) прибуток, який збільшує власний капітал.



Розділ 14

ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ ТА ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

14.1. Поняття фінансових результатів та порядок їх формування

В попередньому розділі показано методику обліку формування доходів і витрат від різних видів діяльності, яка є передумовою формування фінансових результатів загалом по підприємству.

Поняття фінансових результатів діяльності трактується П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати».

Зміст і термінологія П(С)БО 3, яка застосовується при визначенні фінансових результатів, вже зустрічалася у попередніх розділах книги, але ще раз зосередимо увагу читача на деяких визначеннях для більш змістовного розуміння поняття фінансових результатів та порядку їх формування.

Нижченаведені терміни мають таке значення:

Витрати — зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу.

Доходи — збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу

Збиток — перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Метою вірного визначення фінансових результатів є надання користувачам оприлюдненої повної неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

Що вважається моментом виникнення доходів і витрат?

Доходи і витрати відображуються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження чи сплати грошей.

Якщо актив забезпечує економічну вигоду протягом кількох звітних періодів, то витрати відображуються у бухгалтерському

обліку і звітності на основі систематичного та раціонального їх розподілу (наприклад у вигляді амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

Доходи і витрати включаються до Звіту згідно з принципами відповідності витрат і доходів. Отже, якщо виникає дебіторська заборгованість учасника підприємства за внесками до статутного капіталу, дохід не виникає, а коли ж дебіторська заборгованість виникає за відвантаженою продукцією, то це збільшує дохід. Аналогічно, якщо підприємство нараховує дивіденди акціонерам, витрати не збільшуються, а якщо проводиться нарахування оплати праці та відрахування на соціальні заходи, то це збільшує витрати.

Доходи і витрати, які відповідають критеріям викладеним вище, наводять у Звіті про фінансові результати з метою визначення чистого прибутку або збитку звітного періоду.

Як формується чистий прибуток (збиток)?

В бухгалтерському обліку чистий прибуток (збиток) формується поступово протягом фінансово-господарського року від всіх видів звичайної та надзвичайної діяльності (рис. 14.1) та включає:

- чистий дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

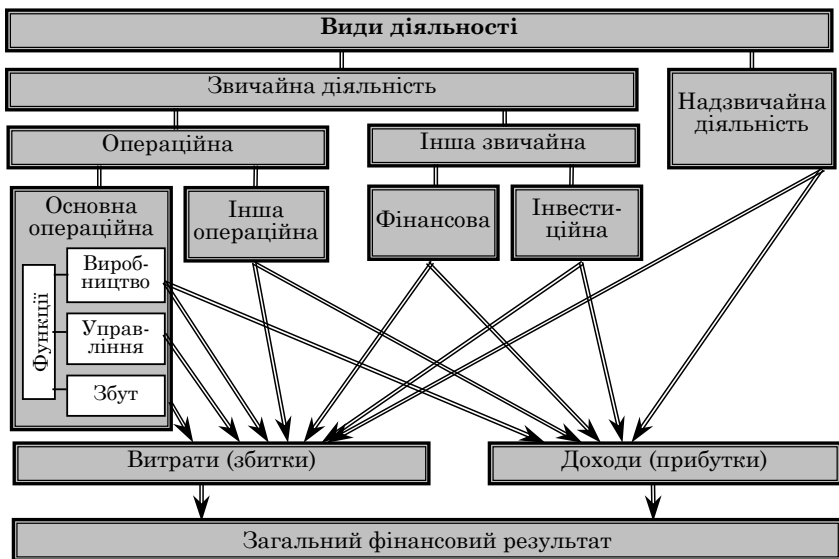


Рис. 14.1. Класифікація доходів (прибутків) і витрат (збитків)

- валовий прибуток (збиток);
- фінансові результати від операційної діяльності;
- прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування;
- прибуток (збиток) від звичайної діяльності;
- прибуток (збиток) від надзвичайної діяльності.

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок тощо (рис. 14.2).

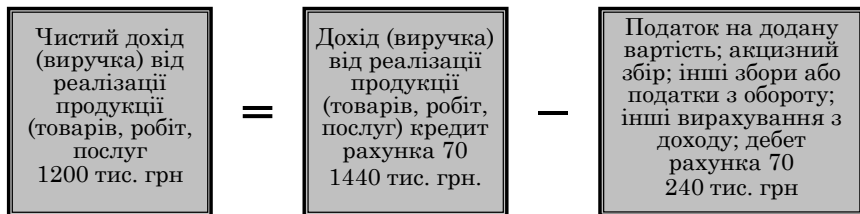


Рис. 14.2 Визначення чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

Наступним кроком до визначення чистого прибутку (збитку) є визначення валового прибутку (збитку), який розраховується, як різниця між чистим доходом і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (рис. 14.3).

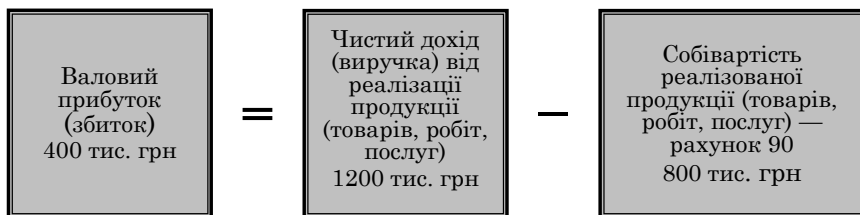


Рис. 14.3 Визначення валового прибутку (збитку) від основної діяльності

Як бачимо з наведеного рис. 14.3, валовий прибуток визначається лише за результатами роботи основної діяльності підприємства. В ньому не знайшли відображення адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати (собівартість реалізованих виробничих запасів, сумнівні борги та витрати від знецінення запасів, втрати від операційних курсових різниць,

визнані екологічні санкції, а також всі інші витрати, що виникають у процесі операційної діяльності підприємства). До валового прибутку не включені також суми інших доходів від операційної діяльності підприємства (дохід від курсових різниць, відшкодування раніше списаних активів, дохід від реалізації оборотних активів тощо).

Тому поряд з визначенням валового прибутку від основної діяльності є показник — фінансовий результат (прибуток, збиток) від операційної діяльності. Він розраховується як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат (рис. 14.4).

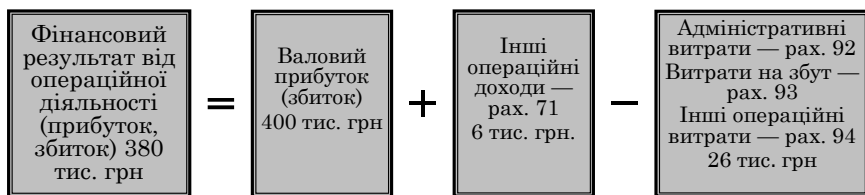


Рис. 14.4 Визначення фінансових результатів від операційної діяльності

Крім операційної діяльності підприємство може здійснювати інвестиційну та фінансову діяльність, в результаті якої виникають також відповідні доходи та витрати. До доходів інвестиційної та фінансової діяльності належать:

- дохід від участі в капіталі (отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства);
- інші фінансові доходи (дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій);
- інші доходи (від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів тощо).

До витрат інвестиційної та фінансової діяльності належать:

- витрати на відсотки та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу;
- збитки, спричинені інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства;
- собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, втрати від неопераційних курсових різниць, втрати від уцінки необоротних активів тощо.

Якщо фінансові результати операційної діяльності об'єднати з фінансовими результатами інвестиційної та фінансової діяльно-

сті, то можна визначити фінансові результати від звичайної діяльності підприємства до оподаткування прибутку.

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від основної діяльності, фінансових та інших витрат (збитків), фінансових та інших витрат (збитків) (рис. 14.5).

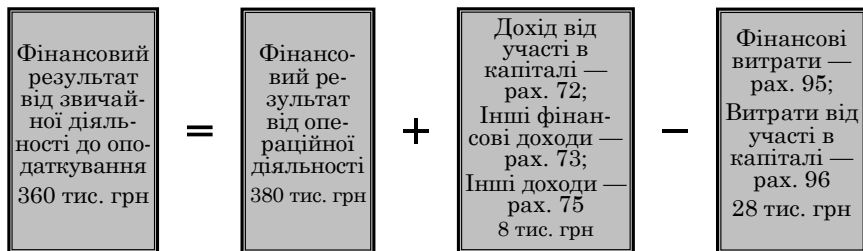


Рис. 14.5. Визначення фінансових результатів від звичайної діяльності до оподаткування

Податок на прибуток визначається згідно з П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

Фінансовий результат від звичайної діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податку з прибутку. Збиток від звичайної діяльності дорівнює збитку від звичайної діяльності до оподаткування та сумі податків на прибуток (рис. 14.6).

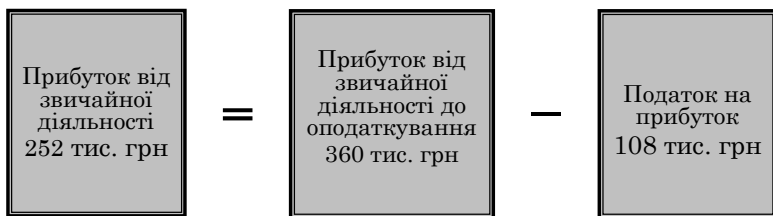


Рис. 14.6. Визначення прибутку від звичайної діяльності

Окремо від фінансових результатів від звичайної діяльності відображуються невідшкодовані збитки та прибутки від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій тощо).

Останнім кроком формування прибутку є визначення чистого прибутку підприємства. Чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності

сті та надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку та податку з надзвичайного прибутку (рис. 14.7).

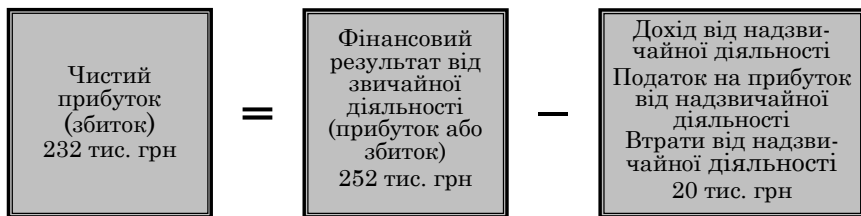


Рис. 14.7 Визначення чистого прибутку (збитку)

14.2. Облік формування фінансових результатів

Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної діяльності та надзвичайних подій Планом рахунків передбачено рахунок 79 «Фінансові результати».

За кредитом рахунка 79 «Фінансові результати» відображуються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунка при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої звичайної діяльності»;

794 «Результат надзвичайних подій».

На субрахунку 791 «Результат від операційної діяльності» визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунка відображується в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), за дебетом — сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»).

На субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За

кредитом субрахунка відображується списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом — списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі».

На субрахунку 793 «Результат від іншої звичайної діяльності» визначається прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства. За кредитом рахунка відображується списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства, за дебетом — списання витрат з рахунку 97 «Інші витрати».

На субрахунку 794 «Результат надзвичайних подій» визначається прибуток (збиток) від надзвичайних подій. За кредитом субрахунка відображується списання доходів, одержаних від надзвичайних подій, за дебетом — списання витрат від надзвичайних подій, що обліковуються на рахунку 99 «Надзвичайні витрати».

Узагальнену модель обліку формування фінансових результатів наведено на рис. 14.8.

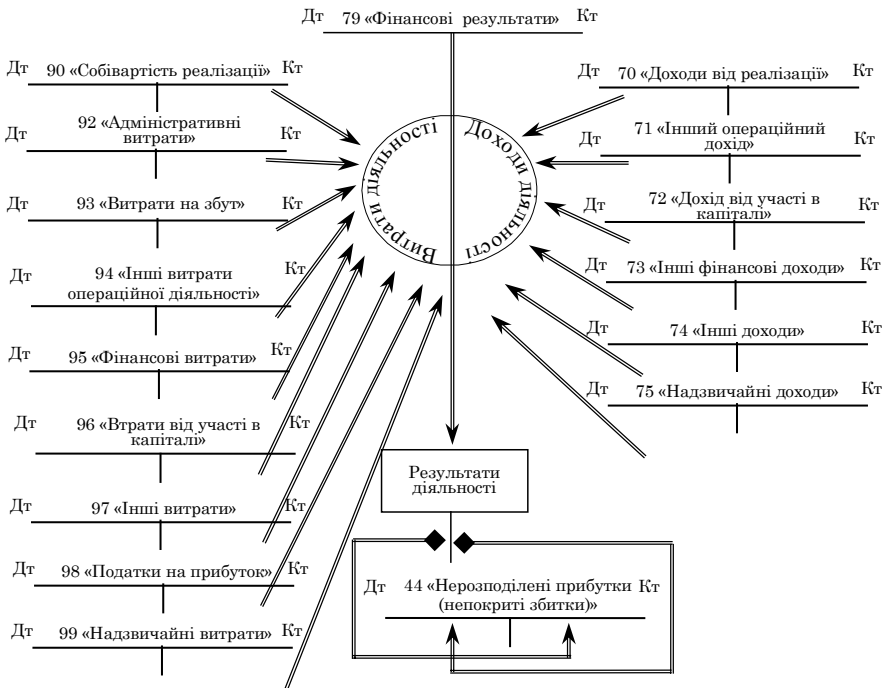


Рис. 14.8 Модель обліку формування фінансових результатів

Підприємства, які для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8 «Витрати за елементами», субрахунки рахунка 79 дебетують у кореспонденції з кредитом рахунків 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція» та інших рахунків класу 2 «Запаси», а також з кредитом рахунків класу 1 «Необоротні активи» та класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи».

Рахунок 79 «Фінансові результати» кореспондує за дебетом з кредитом рахунків: 23 «Виробництво»; 26 «Готова продукція»; 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»; 70 «Доходи від реалізації»; 80 «Матеріальні витрати»; 81 «Витрати на оплату праці»; 82 «Відрахування на соціальні заходи»; 83 «Амортизація»; 84 «Інші операційні витрати»; 85 «Інші затрати»; 90 «Собівартість реалізації»; 92 «Адміністративні витрати»; 93 «Витрати на збут»; 94 «Інші витрати операційної діяльності»; 95 «Фінансові витрати»; 96 «Втрати від участі в капіталі»; 97 «Інші витрати»; 98 «Податок на прибуток»; 99 «Надзвичайні витрати».

За кредитом кореспондує з дебетом рахунків: 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»; 70 «Доходи від реалізації»; 71 «Інший операційний дохід»; 72 «Дохід від участі в капіталі»; 73 «Інші фінансові доходи»; 74 «Інші доходи»; 75 «Надзвичайні доходи»; 98 «Податок на прибуток».



Розділ 15

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ В СЕЛЯНСЬКИХ (ФЕРМЕРСЬКИХ) ГОСПОДАРСТВАХ

15.1. Законодавча база для розвитку фермерства

Законодавчою базою для розвитку фермерства стали Закони України «Про селянське (фермерське) господарство», «Про пріоритетність соціального розвитку села і агропромислового комплексу в народному господарстві України», «Про колективне сільськогосподарське підприємство», «Про підприємство», «Про плату за землю», «Про сільськогосподарську кооперацію», «Про оренду землі», Земельний кодекс, «Про фіксований сільськогосподарський податок»; Укази Президента України «Про невідкладні заходи по забезпеченню громадян земельними ділянками», «Про невідкладні заходи щодо прискорення земельної реформи у сфері сільськогосподарського виробництва», «Про заходи щодо державної підтримки сільськогосподарського виробництва», Постанова Кабінету Міністрів України «Про додаткові заходи щодо підтримки розвитку особистих підсобних господарств, громадян і селянських (фермерських) господарств», Указ Президента України «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектору економіки».

15.2. Принципи формування фермерства як виду підприємницької діяльності

Фермерство як вид підприємницької діяльності ґрунтується на таких принципах:

- добровільність створення господарств;
- самостійне формування програми діяльності, вільний вибір її видів, партнерів та форм взаємовідносин з ними;

- право селянина самостійно вирішувати питання, який з видів землекористування він вибирає: приватну власність, постійне користування, оренду чи їх поєднання;
- право вільного найму працівників;
- забезпечення та надійний захист права власності фермера на землю, засоби виробництва, вироблену продукцію;
- повна економічна відповідальність за підсумки господарської діяльності;
- вільне розпорядження доходом після внесення платежів, передбачених законом;
- самостійне встановлення цін на вироблену продукцію відповідно до законодавства;
- самостійне здійснення селянським (фермерським) господарством зовнішньоекономічної діяльності; використання на свій розсуд належної його частки валютної виручки.

Втручання в господарську або іншу діяльність фермерського господарства з боку державних чи інших органів, а також службових осіб не допускається. Це положення не обмежує передбаченого законодавством права державних органів щодо здійснення контролю за їх діяльністю. Фермерські господарства діють в умовах самоокупності. Всі витрати відшкодовують за рахунок власних доходів.

15.3. Документальне оформлення відносин власності селянського (фермерського) господарства

Організаційно-економічні та юридичні основи такого господарства ґрунтуються на приватній власності на засоби виробництва, майно, продукцію.

Для ведення господарства фермерам надають земельні ділянки: належна їм частка (пай) — у приватну власність безкоштовно, решта, до 50 га сільськогосподарських угідь і 100 га усіх земель, а в труднодоступних районах, визначених Кабінетом Міністрів України, до 100 га ріллі — у довгострокове користування безкоштовно або у власність за плату. Збільшити розміри землекористування до оптимальних (300 – 400 га) можна на основі операції чи оренди землі, що передбачено Законом України «Про оренду землі» та «Про селянську кооперацію».

Право приватної власності на землю посвідчується Державним актом на право приватної власності на землю, який видається і реєструється селищною районною радою. При цьому сер-

тифікат на право на земельну частку (пай) повертається до районної адміністрації.

Право для постійного користування землею, надане селянському (фермерському) господарству, оформлюється Державним актом на право постійного користування землею.

Державна реєстрація селянського (фермерського) господарства як суб'єкта підприємницької діяльності проводиться у виконавчому комітеті міської, районної ради за місцем знаходження або місцем проживання суб'єкта, якщо інше не передбачено законом.

Для державної реєстрації суб'єкти підприємницької діяльності — юридичні особи, власник (власники) особисто або поштою подають до органу державної реєстрації установчі документи в повному обсязі відповідно до вимог законодавства:

- статут селянського (фермерського) господарства;
- установчий договір;
- реєстраційну картку встановленого зразка, яка одночасно є заявою про державну реєстрацію;
- державний акт на право приватної власності на землю;
- державний акт на право постійного користування землею або договір на тимчасове користування;
- документ, що засвідчує внесення плати за державну реєстрацію;
- документ, що засвідчує сплату власником внеску власного капіталу як суб'єкта підприємницької діяльності в розмірі, передбаченому законом.

До органів державної реєстрації подаються установчі документи в оригіналах (два примірники) та одному примірнику копій, засвідчених в установленому порядку.

Органи державної реєстрації повинні протягом п'яти робочих днів внести дані з реєстраційної картки до реєстру суб'єктів підприємницької діяльності та видати свідоцтво про державну реєстрацію встановленого зразка з проставлянням ідентифікаційного коду, який надається органами державної статистики.

Більш повно порядок державної реєстрації та перереєстрації підприємств викладено в Положенні про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, затвердженому Постановою Кабінету Міністрів України від 25 травня 1998 року № 740.

Отже, державними органами та органами місцевого самоврядування визначається селянське (фермерське) господарство як самостійний товаровиробник при плануванні економічного і соціального розвитку району.

15.4. Оцінка майна селянського (фермерського) господарства

Відповідно до ст. 16 Закону України «Про селянське (фермерське) господарство» майно фермера становить його власність. Для цього складається опис майна фермера і на підставі цих даних складається вступний баланс.

В описі згідно із затвердженими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» та 2 «Баланс» основні засоби відображують за первісною (переоціненою) вартістю, виходячи з кошторисних (розрахункових) чи фактичних витрат на їх будівництво та придбання (доставку, встановлення, реєстрацію тощо), з урахуванням індексації, а на підставі даних про рік введення об'єктів в експлуатацію та норм амортизації розраховують знос (за відсутності таких даних знос може визначатися, виходячи із стану об'єкта).

В балансі первісна (переоцінена) вартість, сума зносу основних засобів та їх залишкова вартість наводяться окремо. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу.

Оцінку товарно-матеріальних цінностей, сільськогосподарської продукції, молодняку тварин, птиці, тварин на відгодівлі, незавершеного виробництва здійснюють згідно з положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» за первісною вартістю.

15.5. Сутність форм обліку у фермерському господарстві

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» на фермерське господарство розповсюджується обов'язкове ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності і самостійне обирання форми бухгалтерського обліку.

Облік у фермерському господарстві здійснюють за формами, в основу яких покладено економічну модель «затрати — випуск», що має такий аналітичний вираз:

$$П = Д - В,$$

де П — прибуток (чистий дохід); Д — дохід (виручка від реалізації, робіт, послуг); В — витрати матеріальних і фінансових ресурсів.

Отже, фінансовий результат визначають вирахуванням із грошових надходжень усіх витрат. Такий підхід дає змогу визначити фінансовий результат господарської діяльності без попередньої калькуляції собівартості продукції, що значною мірою спрощує бухгалтерський облік і робить його менш трудомістким.

Зниження трудомісткості обліку досягають головним чином за рахунок спрощення обліку придбаних матеріальних цінностей. Оскільки матеріальні цінності можуть бути повністю не використані, в кінці року суму витрат уточнюють залежно від наявності матеріалів на початок і кінець року. У цьому полягають переваги цього методу, який запозичено системою фінансового обліку в розвинених країнах.

За якими формами ведеться облік у селянських (фермерських) господарствах?

Бухгалтерський облік у господарстві ведеться за однією з наведених нижче форм з врахуванням таких засад:

- просту форму обліку (без використання подвійного запису) застосовують господарства, в яких працюють власник (голова) та члени його родини (без залучення найманих працівників).

- спрощену форму обліку пропонується застосовувати господарствам з середньообліковою чисельністю працюючих за звітний період — до 10 осіб включно (крім членів сім'ї) і обсягом виручки за рік, що не перевищує 500 тис. грн.

- господарства, які відповідають статусу малих підприємств (із середньообліковою чисельністю працівників за звітний період — від 10 до 50 осіб та обсягом виручки від реалізації від 500 тис. грн до 2,5 млн грн) ведуть бухгалтерський облік за спрощеним Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186 (zareestrovano в Міністерстві юстиції України 05.05.2001р. за № 389/5580) і складають фінансову звітність згідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затвердженого наказом Міністерства фінансів України 14.03.2000 р. № 39 (zareestrovano в Міністерстві юстиції України 15.03.2000 за номером 161/4382).

- всі інші господарства ведуть облік за Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (zareestrovanim в Міністерстві юстиції України від 21.12.1999 р. за

№ 892/4285), згідно з Методичними рекомендаціями з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу, затверджених наказом Мінагрополітики України від 07.03.2001 р. № 49.

Бухгалтерський облік у господарстві ведеться безперервно з дня реєстрації господарства до припинення його діяльності.

Господарство веде бухгалтерський облік результатів фінансово-господарської діяльності за звітний період.

В чому сутність простої форми обліку?

Облік за простою формою передбачає накопичення даних відповідно до потреб управління господарством без використання подвійного запису.

Основним регістром за простою формою обліку є Книга обліку доходів та витрат (далі — Книга, див. с. 712 – 713), в якій здійснюються реєстрацію даних первинних документів за видами доходів та витрат з метою визначення результатів господарювання. Наявність засобів чи джерел їх утворення у Книзі не відображують.

Книгу за потреби можна доповнити необхідними графами чи скоротити відповідно до вимог виробництва, управління та звітності.

Облік доходів ведеться згідно з Положенням (стандарту) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 (zareєстровано в Міністерстві юстиції України 21.06.1999 р. за № 391/3690). До складу доходів включають виручку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та інші доходи, склад яких господар зазначає самостійно, їх відображують на лівому боці аркуша Книги (графи 5 – 9).

До складу виручки від реалізації продукції входять суми, отримані господарством від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг за діючими цінами за винятком непрямих податків та інших вирахувань з доходу. Виручку від реалізації відображують у графі 5, податкові зобов'язання з податку на додану вартість (ПДВ) — у графі 12. Дата надходження грошей записується у графі 13 «Відмітка про одержання».

Стан заборгованості на кінець звітного періоду визначають порівнянням даних графі 10 «Загальна сума доходів» та графі 13 «Відмітка про одержання».

Витрати обліковують за елементами відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (zareєстровано в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 р. за

№ 27/4248). Матеріальні та інші витрати відображують на лівому боці Книги.

Матеріальні витрати, до яких належать вартість сировини, палива, будівельних матеріалів, запчастин, інших матеріалів, кормів, насіння, садивного матеріалу, тари тощо, записують в графі 18 без суми ПДВ, який відображують у графі 25. Якщо підприємство не є платником ПДВ, його суми мають входити до відповідної статті витрат. Куплені матеріальні цінності одразу списуються на виробництво.

У вільних графах 19, 20 записують «Витрати за елементами з операційної діяльності» відповідно до потреб.

У графі 22 «Інші витрати» записують витрати, не враховані у попередніх графах.

Для надзвичайних витрат передбачено графу 23, в яку записують втрати від надзвичайних подій (стихійного лиха) та витрати на їх запобігання і ліквідацію.

В графі 24 відображують загальну суму витрат, здійснених у зв'язку з веденням господарської діяльності.

На основні засоби, що належать господарству, нараховують амортизацію на загальних підставах, її відображують в графі 21.

Норми амортизації затверджуються наказом (розпорядженням) по фермерському господарству. Порядок встановлення цих норм регламентується пунктами 23 – 26 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

Амортизація (знос) на продуктивну худобу не нараховується.

Амортизація (знос) багаторічних насаджень нараховується з початку плодоносіння по плодкових деревах — на 6 – 7-й рік після закладання, кущових культурах — на 2 – 3-й рік, а по інших видах насаджень, зокрема полезахисних смугах — після змикання крони дерев.

У Книзі не обліковують внутрішньогосподарський оборот та споживання власної продукції у господарстві. Не вважається внутрішньогосподарським оборотом та не відноситься на витрати господарства використання власної продукції (оціненої за середніми реалізаційними цінами) на особисте споживання (сімейні потреби) та витрати на благодійні цілі. Ці суми відображують в графі 26 «Вилучення коштів (витрати за рахунок доходу)» не менше ніж двічі на рік.

У кінці звітного періоду проводять інвентаризацію. При цьому складають інвентаризаційний опис. На підставі даних про фактичну наявність запасів уточнюють суму витрат на різницю перехідних залишків запасів (матеріалів, готової продукції, мо-

лодняку тварин, незавершеного виробництва) на кінець та початок періоду.

Загальний фінансовий результат визначають в кінці року або при припиненні діяльності як різницю між підсумками графи 10 «Загальна сума доходів» та уточненої суми витрат (графа 24).

Ведення Книги обліку доходів і витрат не вимагає спеціальної підготовки, вона зрозуміла в користуванні, оскільки записи здійснюють без одночасного відображення взаємозв'язку господарських засобів та джерел. За даними бухгалтерських записів по Книзі можна отримати відомості про хід господарського процесу, скласти Декларацію про доходи та про ПДВ за потреби, Баланс та Звіт про фінансові результати.

Для складання балансу використовують дані Інвентаризаційних описів про наявність цінностей та Відомості обліку основних засобів, де зазначають вартість одержаних та списаних об'єктів і суму нарахованої амортизації за звітний період.

За бажанням власника можна вести аналітичний облік окремих видів засобів і зобов'язань шляхом використання Відомостей обліку основних засобів, тварин та птиці, багаторічних насаджень, витрат незавершеного виробництва за видами діяльності, розрахунків тощо.

Для узагальнення методики ведення бухгалтерського обліку за простою формою із застосуванням Книги наведемо приклад.

Приклад 1. Фермерське господарство «Надія» за станом на 1 січня 2003 р. мало майно та кошти, які наведені в Описі майна (табл. 15.1).

15.1. Опис майна фермерського господарства «Надія» на 1 січня 2003 р. (грн)

Найменування	Одиниця виміру	Кількість	Первісна вартість	Знос	Залишкова вартість
Основні засоби					
Зерносховище	шт.	1	75 880	35 880	40 000
Трактор МТЗ-80	шт.	1	48 260	18 260	30 000
Плуг ПЛН -5-35	шт.	1	11 394	1394	10 000
Культиватор КПС-4	шт.	4	5479	2479	3000
Борони БДТ-6	шт.	10	1099	199	900
Разом	×	×	142 112	58 212	83 900
Гроші на поточному рахунку	грн	×	×	×	48 700
Готівка	грн	×	×	×	300

Голова фермерського господарства _____ Гладир Р.В.

(підпис)

Дата «1» січня 2003 р.

За господарством закріплено земельну площу 100 га, з яких 50 га належить господарству, а 50 га — орендодавцям. У звітному періоді на площі 50 га вирощувалась ярова пшениця, а решту земельної площі було відведено під чорний пар. У січні місяці 2003 р. Харківським тракторним заводом було проведено поточний ремонт трактора, за що було сплачено 2646 грн, у т.ч. ПДВ 441 грн.

В лютому місяці 2003 р. були закуплені і оплачені наступні виробничі запаси:

20.02.2003 р. в дослідному господарстві «Докучаєвське» насіння ярової пшениці вартістю 6000 грн, у т.ч. ПДВ — 1000 грн;

25.02.2003 р. на Сумському хімкомбінаті — мінеральні добрива вартістю 15 326 грн, у т.ч. ПДВ — 2551 грн;

26.02.2003 р. на Харківській нафтобазі № 2 — пальне вартістю 6006 грн, у т.ч. ПДВ — 1001 грн;

27.02.2003 р. на Першотравневому хімкомбінаті — засоби захисту рослин вартістю 8232 грн, у т.ч. ПДВ — 1372 грн.

Закуплені виробничі запаси повністю використані на виробництво ярової пшениці.

В серпні місяці 2003 р. від врожаю було отримано 175 т зерна ярової пшениці, яке повністю реалізовано:

ДАК «Хліб України» — 100 т вартістю 54 000 грн, у т.ч. податкові зобов'язання з ПДВ — 9000 грн;

Хлібозаводу — 75 т вартістю 45 000 грн, у т.ч. податкові зобов'язання з ПДВ — 7500 грн.

Кошти за реалізоване зерно надійшли на поточний рахунок господарства від: ДАК «Хліб України» — 2.09.2003 р. на суму 54 000 грн; від Хлібозаводу — 5.09.2003 р. на суму 45 000 грн. В серпні місяці населенню надані послуги трактором на суму 7854 грн, у тім числі податкове зобов'язання з ПДВ — 1309 грн. Оплата наданих послуг надійшла в касу Господарства 7.09.2003 р. на суму 7854 грн.

В жовтні місяці 2003 р. нараховано оплату праці з відповідними відрахуваннями на соціальні заходи та утриманнями на суму 5381 грн і фіксованого сільськогосподарського податку на суму 1699 грн, а в грудні місяці — амортизацію на основні засоби на суму 8585 грн. За оренду земельних ділянок Господарство виплатило з каси орендодавцям 6545 грн.

Наведені господарські операції знайшли відображення в Книзі обліку доходів та витрат (с. 712 – 713). Порівняння підсумків лівого боку Книги (доходів) з підсумками правого боку Книги (витрати) дали змогу визначити фінансовий результат за 2003 рік на суму 34 990 грн.

У чому сутність спрощеної форми обліку?

Основним реестром за спрощеною формою обліку є Журнал реєстрації господарських операцій господарства (далі — Журнал). Господарські операції в журналі відображуються з дотриманням принципу подвійного запису. Для більш детального обліку окремих об'єктів (витрат, розрахунків, тварин, продукції тощо) фермер може використовувати інші реєстри аналітичного обліку:

- Відомість обліку основних засобів;
- Відомість обліку витрат виробництва;
- Відомість обліку розрахунків.

КНИГА
обліку доходів та витрат за 2003 р.
фермерського господарства
«Надія»

(лівий бік)

Пор. №	Дата	Номер банківського або касового документа	Зміст запису	Доходи за видами					Загальна сума доходів	Фінансовий результат: прибуток (+) чи збиток (-)	Податкове зобов'язання	Відмітка про одержання
				виручка від реалізації продукції (робіт, послуг)				надзвичайні доходи				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Залишок на 01.01.2003 р.												
1	16.08		Реалізовано пшеницю ДАК «Хліб України» — 100 т	45 000					45 000		9000	2.09 — 54 000
2	20.08		Реалізовано пшеницю Хлібзаводу — 75 т	37 500					37 500		7500	5.09 — 45 000
3	31.08		Надані послуги трактором населенню	6545					6545		1309	7.09 — 7854
			Разом	89 045					89 045		17 809	106 854
Всього на 31.12.2003 р.			Фінансовий результат — прибуток							34 990		

Пор. №	Дата	Номер банківського або касового документа	Зміст запису	Витрати за видами				Інші витрати	Надзвичайні витрати	Загальна сума витрат	Податковий кредит	Вилучення коштів (витрати за рахунок доходу)
				матеріальні витрати	поточний ремонт	оплата праці	амортизація					
14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26
Залишок на 01.01.2003 р.												
1	30.01		Оплачено підряднику за поточний ремонт трактора		2205					2205	441	
2	20.02		Оплачено постачальнику за насіння	5000						5000	1000	
3	25.02		Закуплені мінеральні добрива	12 775						12 775	2551	
4	26.02		Закуплені пально-мастильні матеріали	5005						5005	1001	
5	27.02		Закуплені засоби захисту рослин	6860						6860	1372	
6	30.10		Нараховано оплату праці			5381				5381	—	
7	30.10		Нараховано фіксований сільгосподаток					1699		1699	—	
8	30.12		Нараховано амортизацію				8585			8585	—	
9	30.12		Плата за оренду земельних ділянок					6545		6545	—	
			Всього на 31.12.2003 р.	29 640	2205	5381	8585	8244		54 055	6365	

Схематично організація обліку має такий вигляд (рис. 15.1).

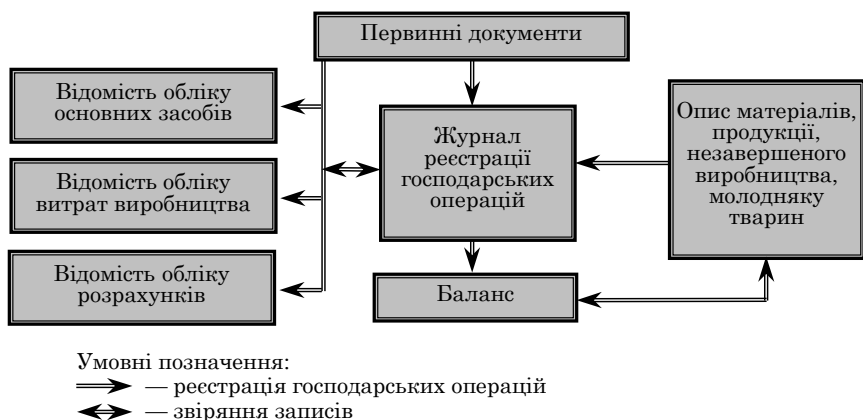


Рис. 15.1. Схема побудови обліку за спрощеною формою

Як бачимо, основним обліковим реєстром є Журнал реєстрації господарських операцій, важливим призначенням якого є визначення фінансового результату на підставі сформованих протягом звітного періоду доходів та витрат, зареєстрованих у журналі та підтверджених первинними документами. В Журналі забезпечується автоматичний контроль арифметичних помилок, ведення записів максимально пристосоване для складання форм балансу і звітності. Як вже зазначалось, Журнал ведеться за принципом подвійного запису за умовними рахунками. Цим рахункам не присвоюються номери, для них не є обов'язковою термінологія дебет та кредит, здійснюється проста кореспонденція рахунків через обмежену їх кількість. Ці спеціальні рахунки, як і класичні, схематично є двобічною таблицею, лівий бік якої для активного рахунка називається дебет («збільшення»), а правий — кредит («зменшення»), для пасивного рахунка — на дебеті відображується зменшення, а на кредиті збільшення. У всіх рахунках лівий бік називають дебет, а правий — кредит.

У цьому розділі ми розглянемо Журнал з умовними рахунками, заповнений зразок якого наведено на с. 715 – 716. Господарські операції, за якими показані записи і розрахунки в цьому реєстрі, ті самі, що й для складання Книги (с. 712 – 713).

Перед здійсненням записів у журналі нумерують сторінки, прошнуровують і скріплюють печаткою.

Журнал реєстрації господарських операцій фермерського господарства «Надія» за 2003 р.

Пор. №	Дата	Зміст операції та номер документа	Фінансові результати		Розрахунки з бюджетом		Розрахунки з організаціями та особами		Поточний рахунок	
			витрати	доходи	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
		Залишок на початок року							48 700	
1	30.01	За поточний ремонт	2205		441			2646		
2	30.01	Оплачено поточний ремонт					2646			2646
3	20.02	Куплено насіння	5000		1000			6000		
4	20.02	Оплачено насіння					6000			6000
5	25.02	Куплено міңдобрива	12 775		2551			15 326		
6	25.02	Оплачено міңдобрива					15 326			15 326
7	26.02	Куплено пальне	5005		1001			6006		
8	26.02	Оплачено пальне					6006			6006
9	27.02	Куплено засоби захисту рослин	6860		1372			8232		
10	27.02	Оплачено засоби захисту рослин					8232			8232
11	16.08	Реалізовано пшеницю		45 000		9000	54 000			
12	20.08	Реалізовано пшеницю		37 500		7500	45 000			
13	31.08	Надані послуги населенню		6545		1309	7854			
14	2.09	Надійшли кошти від ДАК «Хліб України»						54 000	54 000	
15	5.09	Надійшли кошти від хлібозаводу						45 000	45 000	
16	7.09	Надійшла готівка за послуги						7854		
17	30.10	Нараховано зарплату	5381					5381		
18	30.10	Нараховано фіксований податок	1699			1699				
19	30.12	Нараховано амортизацію	8585							
20	30.12	Виплачено готівку за оренду земельних ділянок	6545							
		Баланс оборотний	54 055	89 045	6365	19 508	145 064	150 445	99 000	38 210
		Баланс заключний	–	34 990	–	13 143	–	5381	109 490	–

Записи зроблені Альошина І.М.

підпис

Дата «31» грудня 2003 р.

Пор. №	Дата	Готівка		Власний капітал		Основні засоби		Знос основних засобів		Сума обороту, грн
		дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	
		12	13	14	15	16	17	18	19	21
		300			132 900	142 112			58 212	191 112
1	30.01									2646
2	30.01									2646
3	20.02									6000
4	20.02									6000
5	25.02									15 326
6	25.02									15 326
7	26.02									6006
8	26.02									6006
9	27.02									8232
10	27.02									8232
11	16.08									54 000
12	20.08									45 000
13	31.08									7854
14	2.09									54 000
15	5.09									45 000
16	7.09	7854								7854
17	30.10									5381
18	30.10									1699
19	30.12								8585	8585
20	30.12		6545							6545
		7854	6545						8585	312 338
		1609			132 900	142 112			66 797	253 211

Першим записом до Журналу переносять вступний баланс за кожною статтею та загальним підсумком.

Сума обороту початкового сальдо за рахунками Журналу реєстрації (с. 716, графа 21) відповідає підсумку вступного балансу — 191 112 грн.

Всі подальші документи проводять до Журналу в хронологічному порядку, для чого передбачена графа 1, суцільна нумерація господарських операцій зберігається до кінця господарського року. Зміст господарських операцій (графа 3) викладається довільно.

В наведеному Журналі передбачені такі рахунки: Фінансові результати (Витрати, Доходи), Розрахунки з бюджетом, Розрахунки з організаціями та особами, Розрахунки з оплати праці, Поточний рахунок, Готівка, Власний капітал, Основні засоби, Знос основних засобів, Витрати за рахунок доходу та контрольна графа Сума обороту.

По кожній операції сума записується двічі — на дебеті та кредиті, тим самим зберігається принцип подвійного запису та показується зміна засобів та їх джерел. Сума оборотів по дебету повинна дорівнювати сумі оборотів по кредиту і контрольній сумі обороту за кожною позицією.

На рахунку «Витрати» записують суми використанні на придбання виробничих запасів (насіння, мінеральних добрив, засобів захисту рослин, палива), оплату послуг і робіт зі сторони, відсотки за банківські кредити, оплату праці найманих осіб. Записи у витрати роблять під час проведення фактичної оплати, або при надходженні цінностей — за подією, яка відбулась першою: оплата чи нарахування.

На рахунку «Доходи» записують суми, отримані від реалізації готової продукції, тварин, робіт та послуг. Запис роблять у міру надходження коштів. Якщо продукція реалізована, а оплата ще не надійшла, використовують рахунок «Розрахунки з організаціями та особами».

На рахунку «Розрахунки з бюджетом» записують суми податкового кредиту та податкових зобов'язань, які виникають під час розрахункових операцій. Даний рахунок використовується для контролю розрахунків з бюджетом за непрямыми податками (ПДВ, акцизний збір) та складання податкової декларації.

На рахунку «Розрахунки з організаціями та особами» відображують стан розрахунків. У графі 8 цього рахунка відображують заборгованість, яку має сплатити господарству інша юридична чи фізична особа, та суми, перераховані (сплачені) господарством в погашення власної заборгованості іншим організаціям

(особам), а в графі 9 зазначають виникнення заборгованості господарства та погашення боргу іншими організаціями.

На рахунках «Поточний рахунок» та «Готівка» обліковують грошові кошти, що зберігаються на поточному рахунку та в касі господарства.

На рахунку «Власний капітал» обліковують рух власного капіталу — по дебету зменшення, а по кредиту — збільшення.

На рахунку «Основні засоби» по дебету показують придбання основних засобів і капітальні інвестиції (витрати на будівництво і виготовлення основних засобів або закладку багаторічних насаджень власними силами). Витрати на придбання основних засобів не включаються у витрати виробництва, а тому не відображуються по рахунку «Витрати».

На рахунку «Знос основних засобів» показують нарахування амортизації. Амортизацію (знос) включають у витрати, відображуючи на рахунку «Витрати» і кредиту рахунка «Знос основних засобів».

Для контролю записів за звітний період, крім перевірки запису кожної операції, використовують таку рівність: записи за звітний період за дебетовими оборотами рівні кредитовим оборотам та сумою запису по графі 21.

За певний період, як правило, за місяць, рік (у нашому прикладі за рік) підсумовують обороти по рахунках і визначають залишки, за якими складають баланс, який має назву — Оборотний баланс. Періодичність завершення записів на рахунках залежить від періодичності подання звітності та необхідності визначення фінансових результатів.

У кінці року за даними Журналу розраховують фінансовий результат фермерського господарства як різницю підсумків рахунків «Доходи» та «Витрати».

У нашому прикладі він дорівнює 34 990 грн (89 045 грн по графі 5 «Доходи» — 54 055 грн по графі «Витрати» Книги). Далі виводиться сальдо за рахунками з урахуванням початкового сальдо і оборотного балансу, які є основою для складання заключного балансу.

15.6. Організація аналітичного обліку

В реєстрах синтетичного обліку, до яких належать Книга обліку доходів та витрат і Журнал реєстрації господарських операцій вказують загальний вартісний вимір господарської операції, як правило зовнішньої, тобто такої, що виходить за межі господарства. Синтетичні дані характеризують фінансовий стан гос-

подарства, за ними визначають результати господарської діяльності. Але в процесі управління господарством йому потрібно знати детальні складові синтетичного обліку та мати уявлення про внутрішньогосподарські операції.

Для деталізованого запису інформації використовують реєстри аналітичного обліку, в яких облік ведеться за натуральними і вартісними показниками. Обсяг аналітичного обліку визначається самим фермером. Зупинимось на більш суттєвих реєстрах аналітичного обліку.

Як ведеться аналітичний облік основних засобів?

Майно господарства складається з основних та оборотних засобів. Придбання основних засобів відображується у Журналі графі 16 — вартість об'єктів без ПДВ, графі 6 — суму ПДВ, а в графі 9 — загальну суму заборгованості постачальнику.

Майно господарства, яке складає основні засоби, належить особам, які ведуть селянське (фермерське) господарство на правах спільної сумісної власності, якщо інше не передбачено угодою між ними.

Володіння, користування і розпорядження майном здійснюється членами селянського (фермерського) господарства за взаємною домовленістю.

Фермерське господарство має право продавати і передавати підприємствам, установам, організаціям і громадянам, обмінювати, здавати в оренду, надавати у тимчасове користування належне йому на правах власності майно.

Всі ці операції підлягають обліку. Порядок обліку, основні вимоги до визнання, складу та оцінки в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Для індивідуального обліку об'єктів основних засобів застосовують «Відомість обліку основних засобів та нарахування амортизації» або «Інвентарні описи» чи «Інвентарні картки», які рекомендовані сільськогосподарським підприємствам.

Зафіксована в документах у момент придбання (спорудження) вартість основного майна залишається незмінною до його вибуття. Фактична вартість об'єкта може бути змінена у випадках дообладнання, добудови, реконструкції або додаткових щорічних витрат на молоді насадження, а також за постановою уряду щодо переоцінки (індексації) основних засобів, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта.

Первісна вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Багаторічні насадження обліковують у відомості (описі чи картці), де окремо реєструють плодоносні та молоді насадження із зазначенням їх виду (груші, яблуні тощо), площі, дати закладки і списання.

Витрати на будівництво та виготовлення основних засобів або закладку багаторічних насаджень власними силами записують у Журналі реєстрації господарських операцій в графі 16 (збільшення) «Основні засоби», а для відображення цих сум за конкретними об'єктами використовують «Відомість обліку витрат на виробництво», де накопичують дані про проведені витрати з початку робіт, зазначаючи окремо суми сплаченого ПДВ при надходженні матеріалів та обладнання чи виконанні робіт (наданні послуг) сторонніми організаціями. Після закінчення будівництва об'єкти (без сум ПДВ) оприбутковують у складі діючих основних засобів і відображують у графі 16 та 17 (збільшення, зменшення) «Основні засоби» Журналу реєстрації господарських операцій та Відомості по основних засобах (в описі чи картках).

Основні засоби (крім землі) в процесі експлуатації зношуються, переносячи на витрати виробництва певну частину своєї вартості згідно з затвердженими нормами і методами нарахування амортизації, передбаченими податковим законодавством. Нарахування амортизації (знос) починають з місяця, наступного за місяцем оприбуткування об'єкта, а припиняють у місяці, наступному за місяцем припинення строку корисного використання об'єкта.

Амортизацію (знос) включають у витрати, відображуючи в графах 4 «Витрати» і 19 (збільшення) «Знос основних засобів» Журналу реєстрації господарських операцій та Відомості обліку основних засобів та нарахування амортизації.

Первісну вартість об'єкта, що вибуває відображують у графі 17 (зменшення) «Основні засоби» Журналу реєстрації господарських операцій, а суму зносу — в графі 18 (зменшення) «Знос основних засобів».

При реалізації основних засобів суму виручки обліковують у графі 5 «Доходи» (як дохід господарства) і графі 7 (належить) «Розрахунки з бюджетом» (на суму ПДВ, що має бути сплачений покупцем), а загальну суму — в графі 10 (надійшло) «Поточний рахунок», якщо здійснено попередню оплату, чи в графі 8 (борг

господарству) «Розрахунки з організаціями», якщо розрахунки не проведені. Одночасно первісну вартість проданих об'єктів відображують у графі 17 (зменшення) «Основні засоби», суму зносу — в графі 18 (зменшення) «Знос основних засобів», залишкову вартість — у графі 4 «Витрати».

Облік тварин у фермерському господарстві ведуть за методикою описаною в розділі 6. Дорослих продуктивних тварин основного стада (велика рогата худоба, свині та вівці) та робочих тварин — обліковують у складі основних засобів, інших (молодняк тварин, птиця, худоба на відгодівлі) — в складі оборотних.

На с. 722 подано Відомість обліку основних засобів та нарахування амортизації фермерського господарства «Надія», яку складено за даними прикладу, наведеного на с. 710 – 711. Норму амортизації в цій відомості розраховано у встановленому відсотку від залишкової вартості основних засобів.

Які особливості синтетичного та аналітичного обліку матеріальних цінностей (запасів) фермерського господарства?

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид).

Придбані запаси зараховуються на баланс фермерського господарства за первісною вартістю, яка визначається згідно з вимогами П(С)БО 9 «Запаси».

Облік матеріалів при спрощеній системі обліку здійснюють за залишковим принципом. Сутність його полягає в тому, що всі матеріальні ресурси (насіння, корми, сировина, продукція, добрива, паливо, молодняк тварин), які надійшли у господарство протягом року зі сторони, вважаються витраченими і їх списують на «Витрати» виробництва (без ПДВ). Облік малоцінних швидкозношуваних предметів, строком експлуатації до одного року, ведуть у тому самому порядку. Знос на них не нараховують.

В кінці року вартість списання на «Витрати» виробництва товарно-матеріальних цінностей уточнюється. Фактичну суму матеріальних витрат необхідно визначати як різницю між вартістю матеріальних ресурсів, які були на початок року і надійшли протягом року в господарство, та їх наявністю (залишком) на кінець року. Збільшення (+) чи зменшення (–) визначеної суми витрат записується в графу 4 «Витрати» Журналу реєстрації господарських операцій. Ця залежність виражається формулою:

$$B = Z_{п.р} + П - Z_{к.р},$$

де B — сум витрачених матеріальних ресурсів за рік; $П$ — сума придбаних матеріальних ресурсів за рік; $Z_{п.р}$, $Z_{к.р}$ — сума залишків матеріальних ресурсів відповідно на початок і кінець року.

Відомість обліку основних засобів та нарахування амортизації Ф.Г. «Надія»
за грудень 2003 р., грн

Пор. №	Вид основних засобів	Коротка характеристика об'єкта	Решта на початок року		Рух основних засобів								Залишок на кінець року	
			кількість	сума	надходження				вибуття				кількість	сума
					дата та № документа	кількість	сума	дооцінка на:	дата та № документа	кількість	сума			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	Зернохосвище		1	75 880									1	75 880
2	Трактор МТЗ-80		1	48 260									1	48 260
3	Плуг ПЛН-5-35		1	11 394									1	11 394
4	Культиватор КПС-4		4	5479									4	5479
5	Борона БДТ-6		10	1099									10	1099
6	Разом		x	142 112									x	142 112

Продовження форми

Пор. №	Амортизація (знос) основних засобів									
	Суми зносу на початок року	Норма амортизації (%)	Сума зносу		Зміна суми зносу			Уточнення суми зносу при переоцінці на:		
			на рік	на місяць	з якого місяця	збільшення (+)	зменшення (-)	----	----	
1	35 880	5	2000	167						
2	18 260	15	4500	375						
3	1394	15	1500	125						
4	2479	15	450	38						
5	199	15	135	11						
6	58 212	x	8585	716						

Записи зроблені _____ Альошина І.М.

Дата «30» грудня 2003 р.

Залишки матеріалів і молодняк тварин на початок та кінець року визначають проведенням інвентаризації, результати якої оформлюють Інвентаризаційними описами.

Крім того, визначають вартість незавершеного виробництва, до якого у фермерському господарстві включають роботи під урожай наступного року, частину витрат на сівбу багаторічних трав, витрати на поліпшення земель, зокрема вапнування та гіпсування, вартість невикористаних на кінець року сіяньців і саджанців тощо. У тваринництві незавершеним виробництвом вважаються вартість меду та цукру, використаних для годівлі бджіл, а також вартість мальків у вирощувальних ставах.

Дані про незавершене виробництво оформлюють Інвентаризаційними описами і визначають вартісну зміну їхніх залишків на початок року з тим, щоб відкоригувати суму витрат за рік при визначенні кінцевого фінансового результату.

Придбання молодняку тварин протягом року відображується у Журналі реєстрації господарських операцій в тому ж порядку, що й надходження інших матеріальних ресурсів.

Господарство може вести облік руху товарно-матеріальних цінностей, використовуючи для цього Книгу (картку) складського обліку, а для руху поголів'я — Книгу обліку руху тварин і птиці на фермі або Відомість обліку тварин та птиці. Ці форми використовуються в інших сільськогосподарських підприємствах.

Як здійснюється контроль за станом розрахунків фермерського господарства?

Для обліку розрахунків використовують графі 6 – 9 Журналу.

У графі 7 зазначають суми податків та інших платежів, які мають бути перераховані до бюджету, а в графі 6 — погашення боргу шляхом перерахування грошей з рахунка в банку чи зарахування деяких платежів, зокрема, ПДВ при придбанні товарно-матеріальних цінностей тощо.

У графі 8 відображують заборгованість, яку має сплатити Господарству інша юридична чи фізична особа, та суми, перераховані (сплачені) Господарством в погашення власної заборгованості іншим організаціям (особам), а в графі 9 зазначають виникнення заборгованості господарства та погашення боргу іншими організаціями.

Контроль за станом розрахунків з конкретними юридичними та фізичними особами фермер здійснює шляхом порівняння сум нарахування та оплати у графах 6 та 7 або 8 та 9.

За значної кількості організацій, з якими господарство здійснює розрахунки, доцільно застосовувати Відомість обліку роз-

рахунків, в якій зазначають стан та рух заборгованості по кожній організації чи особі (крім оплати праці), а по розрахунках з бюджетом — ще й вид податку (платежу). Форму відомості наведено нижче.

Відомість обліку розрахунків
за січень-грудень 2003 р. ФГ «Надія»

Дата	Назва організації та види платежу	Залишок заборгованості на 1 січня 2003		Належить господарству і сплачено господарством	Належить з господарства і сплачено господарству	Залишок заборгованості на 1 грудня 2003	
		господарству	господарства			господарству	господарства
А	1	2	3	4	5	6	7
30.01	Харківський тракторний завод, за ремонт трактора	—	—	2646	2646	—	—
20.02	Дослідне господарство «Докучаєвське», за пшеницю	—	—	6000	6000	—	—
25.02	Сумський хімкомбінат, за мінеральні добрива	—	—	15 326	15 326	—	—
26.02	Харківська нафтобаза №2 за пальне	—	—	6006	6006	—	—
27.02	Першотравневий хімкомбінат за засоби захисту рослин	—	—	8232	8232	—	—
	Разом			38 210	38 210		

Записи зроблені

Альошина І.М.
(підпис)

Господарство відповідно до чинного законодавства сплачує податки та інші платежі. Частина їх відносять на витрати господарства і відображують у графі 4 Журналу та в графі 7 (по податках) чи в графі 9 (по інших платежах). Платежі господарства до бюджету за рахунок доходу (плата за землю, податок з власників особистих транспортних засобів тощо) відображують у графі 20, сплачені суми записують відповідно в графах 6 чи 8 та 11.

Придбані товарно-матеріальні цінності чи одержані роботи і послуги (без ПДВ) включають до витрат господарства (графа 4), ПДВ, зазначений у документах постачальника — у графі 6, а загальну суму платежу постачальнику — у графі 9. Погашення заборгованості постачальнику відображується в графах 8 та 11.

При реалізації власної продукції виручку (без ПДВ) записують у графі 5; у графі 7 — ПДВ, який зазначений у документах на реалізацію, а загальну суму заборгованості покушця — у графі 8.

Різниця сум граф 6 і 7, включаючи решту на початок звітного періоду, показує суму ПДВ та інших платежів, які господарство має перерахувати до бюджету, а в протилежному випадку — одержати кошти з бюджету.

При реалізації продукції, по якій сплачується акцизний збір, його суму, що підлягає перерахуванню до бюджету, записують у графах 4 і 7, а при сплаті — у графах 6 і 11.

У кінці звітного періоду Господарство підраховує стан заборгованості господарства. Для цього він у графах 8 і 9 Журналу співставляє виникнення заборгованості та її погашення по кожній юридичній і фізичній особі, а у графах 6 і 7 — по кожному податку (платежу) до бюджету. При цьому враховують стан заборгованості на початок звітного періоду. Суми заборгованості на кінець року (окремо господарства та господарству) записують після підсумку операцій за рік.

Облік коротко- і довгострокових кредитів ведуть у Журналі, використовуючи графи «Розрахунки з іншими організаціями та особами». На суму одержаної позики роблять запис у графі 9 та у графі 8, якщо позика використана на погашення заборгованості іншій організації, або у графі 10, якщо позика зарахована на поточний рахунок.

Суму погашеного кредиту відображують у графах 8 та 11.

Сплачені відсотки за наданий кредит відображують у графах 4 та 11.

15.7. Облік орендованих земель

Оренда землі для селянських (фермерських) господарств набуває все більшого значення, оскільки більша частина з них не володіють землею в кількості, достатній для товарного виробництва.

Оренда землі передбачає контрактний договір між орендодавцем (або землевласником) та орендарем (який платить орендну плату та використовує землю), в якому визначається плата та інші положення та умови, що встановлюють право орендаря користуватися землею протягом певного часу. Основним принципом оренди сільськогосподарської землі є те, що землевласник і орендар розподіляють прибуток, отриманий від обробітку землі.

Землевласник може брати участь у виробництві, як це прийнято в багатьох країнах. І землевласник, і орендар беруть на

себе частку витрат, пов'язаних з виробництвом, отримують частку врожаю. В такому договорі оренди зазначатиметься, яка із сторін буде платити за ті чи інші матеріально-технічні ресурси або відповідну частку кожного в загальній сумі виробничих витрат.

Цей договір також визначатиме частку кожної із сторін у виробництві продукції. Орендодавець може гарантувати обслуговування зрошувальних та осушувальних (дренажних) систем, забезпечувати підведення доріг чи огорож або інші вдосконалення, пов'язані із тривалим використанням землі. Щонайменше, орендар може гарантувати належне господарювання на землі, щоб не зашкодити її природній продуктивності.

Види сільськогосподарської оренди:

- короткострокова оренда (до 3 років);
- довгострокова оренда (від 3 до 50 років).

Умови орендної плати визначаються в договорі у вигляді певної частки врожаю сільськогосподарських культур і можуть сплачуватися готівкою чи натурою.

Для довгострокової оренди виплата відсотка врожаю є перевагою, оскільки це захищає землевласника від інфляції. З часом інфляція може зменшити вартість фіксованої грошової виплати, а відповідна частка врожаю культур збереже свою вартість при підвищенні цін. Відповідно до Указу президента України «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектору економіки» встановлено орендну плату на рівні не менше одного відсотка визначеної відповідно до законодавства вартості орендованої земельної ділянки.

Отже, залежно від умов сплати оренди земельної ділянки в бухгалтерському обліку буде відображатися різними записами орендна плата в «Журналі реєстрації господарських операцій».

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» плата за оренду земельних і майнових паїв входить до складу інших прямих витрат в виробничу собівартість продукції.

При нарахуванні орендної плати згідно з умовами договору слід робити записи в Журналі реєстрації господарських операцій в графу 4 — «Витрати» та в графу 9 — борг господарства «Розрахунки з організаціями та особами». При сплаті орендної плати в сумі грошей робиться запис в графу 8 — сплачено «Розрахунки з організаціями та особами» та в графу 11 — вибуло «Поточний рахунок».

15.8. Взаємовідносини фермерського господарства з фінансовою системою

Відповідно до Закону України «Про підприємство» малі підприємства є учасниками формування централізованих суспільних фондів споживання. Отже, фермерське господарство відповідно до чинного законодавства сплачує податки та інші обов'язкові платежі.

Для обліку таких розрахунків в «Журналі реєстрації господарських операцій» передбачено графі «Розрахунки з бюджетом». У графі 7 — належить «Розрахунки з бюджетом» зазначають суми податків та інших платежів до бюджету, які мають бути перераховані, включаючи податки з працівників підприємства та за фінансовими санкціями, які утримуються в дохід бюджету, а в графі 6 показують сплату чи суми, які належать відшкодуванню із бюджету, зокрема податку на додану вартість (ПДВ) під час придбання товарно-матеріальних цінностей тощо.

Частина податків чи обов'язкових платежів (плата за землю, податок з власників транспортних засобів, збір за забруднення навколишнього природного середовища, плата за використання прісних водних ресурсів тощо) відносять на витрати господарства і відображують у графі 4 «Витрати» та в графі 7 — належить «Розрахунки з бюджетом».

Нараховані платежі господарства до бюджету за рахунок доходу (податок на прибуток) відображують у графі 20 «Витрати за рахунок доходу» та графі 7 — належить «Розрахунки з бюджетом». Сплачені суми записують відповідно у графі 6 — перераховано «Розрахунки з бюджетом» та графі 11 — вибуло «Поточний рахунок».

Фермерське господарство є платником податку на додану вартість. Пунктом 4.1 статті 4 Закону України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 року (зі змінами і доповненнями) визначено, що база обкладання податком на додану вартість операцій з продажу товарів (робіт, послуг) визначається, виходячи з їхньої договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними або регульованими цінами (тарифами).

До складу договірної (контрактної) вартості таких операцій включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу в зв'язку з компенсацією вартості товарів (робіт, послуг), проданих (виконаних, наданих) таким платником податку.

Тобто податок на додану вартість при реалізації товарів (робіт, послуг) за договірними цінами визначається, виходячи із обсягів фактичної реалізації таких товарів (робіт, послуг).

Але існує кілька винятків із загального порядку нарахування податкових зобов'язань по податку на додану вартість. А саме:

- 1) операції, які проводяться в межах бартерних договорів;
- 2) операції з пов'язаними особами;
- 3) безоплатна передача товарів (робіт, послуг);
- 4) натуральні виплати у рахунок оплати праці фізичним особам, що перебувають у трудових відносинах з платником;
- 5) передача товарів (робіт, послуг) у межах балансу платника податку для невиробничого використання, витрати які не належать до валових витрат виробництва (обігу).

Для перелічених операцій база для нарахування податку на додану вартість визначається, виходячи із фактичної ціни, але не нижчої за звичайні ціни.

З 30 вересня 1998 року, дати набуття чинності Указу Президента України від 23.07.1998 р. № 817/98 «Про деякі заходи з регулювання підприємницької діяльності», звичайні ціни на товари (роботи, послуги) встановлюються на підставі статистичної оцінки рівня цін реалізації таких товарів (робіт, послуг) на внутрішньому ринку України уповноваженим на це державним органом.

При здійсненні операцій в межах окремої області для визначення звичайних цін слід керуватись інформацією щодо цін в районах, що є у розпорядженні обласного управління статистики.

У разі відсутності статистичних даних про рівень цін на окремі товари (роботи, послуги) звичайні ціни можуть бути встановлені, відповідно до Указу, органами виконавчої влади.

Отже, визначення питання про визнання бази для нарахування податку на додану вартість з реалізації сільськогосподарської продукції і цукру в кожному конкретному випадку залежить від умов договорів на реалізацію і категорій покупців, яким проводиться така реалізація.

При придбанні товарно-матеріальних цінностей чи одержанні послуг зі сторони вартість матеріалів (робіт, послуг) без ПДВ включають до «Витрат» господарства — графа 4 Журналу реєстрації господарських операцій, ПДВ, зазначений у документах постачальника, відображується у графі 6 — зараховано «Розрахунки з бюджетом», а загальну суму платежу постачальнику — у графі 9 — борг господарства «Розрахунки з організаціями та особами».

При реалізації власної продукції виручку (без ПДВ) записують у графі 5 «Доходи»; у графі 7 — належить «Розрахунки з бю-

джетом» ПДВ, який зазначений у документах на реалізацію, а загальну суму заборгованості покупця — у графі 8 — борг господарству «Розрахунки з організаціями та особами».

Різниця між графами 7 і 6 «Розрахунки з бюджетом», включаючи залишок на початок звітного періоду, показує суму ПДВ та інших платежів, які господарство має перерахувати до бюджету, а в протилежному випадку — одержати кошти з бюджету.

Фермерські господарства є також учасниками створення Пенсійного Фонду та фонду Соціального страхування України: регулюється чинним законодавством.

Для обліку розрахунків по зборах на обов'язкове державне Пенсійне страхування, внески до Фонду обов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття, до Фонду соціального страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань у Журналі реєстрації господарських операцій передбачені графи 8, 9 «Розрахунки з організаціями і особами». В графі 9 — борг господарства відображують нараховані зобов'язання по страхуванню, а в графі 8 — борг господарству, обліковують погашення заборгованості та витрачання грошових засобів страхування в господарстві у випадках, коли члени господарства і залучені працівники одержують допомогу з тимчасової непрацездатності, по вагітності і пологах, при народженні дитини, на поховання та інші виплати за державним соціальним страхуванням. Ці суми відносять на зменшення заборгованості органам соціального страхування.

Відповідні суми відрахувань на соціальні заходи безпосередньо включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) і відносяться до «Витрат» графа 4 Журналу реєстрації господарських операцій та графа 9 — борг господарству «Розрахунки з організаціями і особами». Сплачені суми записують відповідно в графі 8 — борг господарству «Розрахунки з організаціями і особами» та графі 11 — вибуло «Поточний рахунок».

Контроль за станом розрахунків по податках та обов'язкових платежах здійснюється фермером шляхом порівняння сум нарахування та сплати відповідних граф.

Для аналітичного обліку розрахунків з бюджетом чи розрахунків по страхуванню доцільно застосовувати Відомість обліку розрахунків, в якій зазначається стан та рух заборгованості по кожній організації в розрізі кожного виду податку та обов'язковим платежам.

15.9. Спрощена система оподаткування селянських (фермерських) господарств

Законом України «Про фіксований сільськогосподарський податок» визначено механізм справляння фіксованого сільськогосподарського податку, що оплачують сільськогосподарські товаровиробники, які займаються виробництвом, переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, в яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 50 відсотків загальної суми валового доходу підприємства.

Визначення розміру фіксованого сільськогосподарського податку фермеру слід здійснювати в «Розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку»; на підставі його робиться запис до «Журналу реєстрації господарських операцій» з включенням цього податку до «Витрат» графа 4 та графа 7 — належить «Розрахунки з бюджетом».

Слід зазначити, що сільськогосподарські товаровиробники залишаються платниками тих податків і зборів, які не ввійшли в перелік податків і зборів, що замінюються фіксованим сільськогосподарським податком. Ці податки та збори визначені Законом України «Про систему оподаткування» зі змінами і доповненнями, в порядку і розмірах, встановлених законодавчими актами України.

15.10. Організація оформлення трудових відносин та розрахунки з оплати праці членів сім'ї та залучених громадян у фермерських господарствах

У господарстві працюють фермер і члени його сім'ї, родичі та залучені з боку громадяни. З останніми укладається трудовий договір (контракт) в письмовій формі, в якому визначаються термін договору, умови праці і побуту (тривалість робочого дня, вихідні дні, щорічна оплачувана відпустка, форми оплати праці та її розміри, харчування тощо). Трудовий договір (контракт, угода) підлягає реєстрації у Місцевій Раді народних депутатів, що передала земельну ділянку у власність, якщо селянське (фермерське) господарство є основним місцем роботи цих осіб.

Розмір оплати праці і тривалість щорічної відпустки осіб, які працюють у селянському (фермерському) господарстві за трудовим договором (контрактом, угодою), не повинні бути меншими від установленого державою згідно з чинним законодавством.

Оплата праці зазначених працівників не повинна залежати від кінцевих результатів діяльності селянського (фермерського) господарства.

Нарахування оплати праці найманим особам здійснюють у «Розрахунково-платіжній відомості» ф. В-8. У ній визначають загальну суму оплати праці за місяць та проводять передбачені законодавством утримання. Видача підтверджується підписом одержувача. Фермер може нараховувати оплату праці собі та членам його сім'ї на загальних підставах. Згідно з чинним законодавством селянське (фермерське) господарство реєструється в органах Державного соціального страхування за своїм місцем розташування як платник внесків, до Пенсійного фонду України і в установленому порядку сплачує внески і відносить на «Витрати» господарства збори:

- на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- на обов'язкове соціальне страхування на випадок тимчасової втрати працездатності;
- на обов'язкове страхування від нещасних випадків на виробництві;

- на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття.

Обов'язкові утримання з кожного робітника, які формуються із нарахованої оплати праці робітників суворо регламентовані законодавством:

- збір на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок тимчасової втрати працездатності;
- збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття;
- прибутковий податок з громадян.

Ставки прибуткового податку залежать від сукупного оподаткованого доходу громадян за місцем роботи за відповідною шкалою.

Загальну суму нарахованої заробітної плати, утриманої, виданої та відповідних нарахувань з оплати праці записують в Журнал реєстрації господарських операцій у відповідні графи методом подвійного запису. Так:

1) нарахована оплата праці робітникам фермерського господарства відобразиться у графі 4 «Витрати» і графі 9 — борг господарства «Розрахунки з особами»;

2) відрахування на соціальні заходи відобразяться у графі 4 «Витрати» і графі 9 — борг господарства «Розрахунки з організаціями»;

3) обов'язкові утримання на загальну суму в графу 8 — утримано «Розрахунки з особами» та на суму прибуткового податку з громадян в графу 7 — належить «Розрахунки з бюджетом» і на суму утримань до державного Пенсійного фонду та соціального страхування в графу 9 — борг господарства «Розрахунки з організаціями»;

4) видана заробітна плата відобразиться у графі 8 — видано «Розрахунки з особами» і графі 13 — витрачено «Готівка».

15.11. Організація обліку витрат фермерського господарства

Порядок обліку витрат підприємства та основні вимоги до визнання, складу та оцінки витрат у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства України від 31.12.1999 р. № 318.

Малі підприємства можуть вести облік витрат в розрізі елементів витрат, які будуть списуватися в кінці облікового періоду на фінансові результати від операційної діяльності.

Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Ведення обліку витрат операційної діяльності у фермерських господарствах повинно вестись в «Журналі реєстрації господарських операцій» графа 4 протягом звітного періоду за такими елементами витрат:

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

До складу матеріальних витрат протягом звітного періоду належать: вартість придбаної сировини та матеріалів, добрив і засобів захисту рослин чи тварин, запасних частин, МШП та інших матеріалів сільськогосподарського призначення.

До витрат на оплату праці слід віднести оплату праці найманих робітників, фермера та членів сім'ї, оплату відпусток робітникам господарства, оплату іншого невідпрацьованого часу, передбаченого законодавством.

До витрат відрахувань на соціальні заходи включають суми відрахувань, які прямо входять до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг): це відрахування на обов'язкове пенсійне

страхування, відрахування на обов'язкове соціальне страхування.

До витрат — амортизація включаються суми нарахованих амортизаційних відрахувань, які прямо включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг).

До інших операційних витрат належать витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу вищеназваних елементів, зокрема, вартість робіт, послуг сторонніх організацій, орендна плата, суми податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податку на прибуток, витрати на відрядження, на послуги зв'язку, на виплату матеріальної допомоги, плата за розрахунково-касове обслуговування.

Матеріальні ресурси власного виробництва (корми, насіння тощо), використані протягом року в господарстві, до витрат не належать і в цьому розділі їх не відображують, оскільки це є внутрішньогосподарський оборот, який не впливає на загальний кінцевий фінансовий результат.

У графі 4 «Витрати» «Журналу реєстрації господарських операцій» не обліковують витрат капітального характеру, зокрема на будівництво виробничих об'єктів, придбання машин та обладнання, закладання багаторічних насаджень та інше. Ці суми являють собою капітальні інвестиції і їх треба відносити на збільшення вартості основних засобів. У витрати виробництва включають нараховану амортизацію.

15.12. Облік доходів фермерського господарства

Облік доходів та витрат підприємства та формування фінансового результату діяльності фермерського господарства є однією із складніших ділянок обліку, оскільки специфіка обліку доходів і витрат та визначення фінансових результатів в розрізі видів діяльності тісно пов'язана з заповненням «Звіту про фінансові результати».

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Мінфіну України від 29.11.1999 р. № 290, визначає порядок формування в обліку інформації про доходи від операційної діяльності та розкриття її у фінансовій звітності.

В господарстві дохід може формуватися не тільки від операційної діяльності, а й від інвестиційної і фінансової діяльності господарства, а також від надзвичайних подій. Склад доходів і порядок їх визнання визначаються відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

До доходів від реалізації слід віднести: виручку від реалізації готової продукції, робіт та послуг.

До іншого операційного доходу відносяться: доходи від реалізації матеріалів та основних засобів, доходи від оренди активів, суми отриманих штрафів, пені та інших санкцій за порушення договорів, які признані боржником або по яких отримано рішення суду, доходи від списання кредиторської заборгованості, по яких закінчився строк позивної давності та інше.

До інших фінансових доходів відносяться доходи, які виникають у результаті фінансової діяльності фермерського господарства, в частині дивідендів на вкладений пай, придбані акції, відсотки за зберігання грошей у банку та інші.

До доходів від надзвичайних подій включають суми відшкодування від страхових компаній в частині витрат від надзвичайних подій.

Облік доходів ведеться в Журналі реєстрації господарських операцій в графі 5 «Доходи», де відображують усі грошові надходження без ПДВ.

Оскільки надходження можуть бути у вигляді перерахування грошей на поточний рахунок до банку або у вигляді заборгованості, суму з такої операції записують двічі: один раз у графі 8 (заборгованість фермеру) «Розрахунки з організаціями та особами» чи у графі 10 (надійшло) «Поточний рахунок» або 12 (одержано) «Готівка». Зміст запису залежатиме від змісту операції (одержані гроші чи ні) й одночасно показуватиме, як здійснено розрахунки за реалізовану продукцію або надані послуги.

При здійсненні господарством кількох видів діяльності облік витрат і доходів з цих видів ведуть у Відомості обліку витрат виробництва. Якщо господарство здійснює один вид діяльності, наприклад, виробляє лише сільськогосподарську продукцію, цю Відомість не використовують.

15.13. Визначення фінансового результату діяльності фермерського господарства

Фінансовий результат діяльності фермерського господарства визначають як різницю між одержаними доходами (підсумок графі 5 «Доходи») Журналу реєстрації господарських операцій і «Витратами» графа 4.

Цю суму коригують на величину зміни вартості залишків матеріальних запасів, готової продукції та незавершеного виробництва. Дані залишків беруть з інвентаризаційних відомостей.

Різницю між обсягом названих залишків на кінець і початок року додають до розміру одержаного доходу або віднімають, якщо вона має від'ємне значення.

Вартість продукції власного виробництва, яка спожита членами фермерського господарства, а також грошові кошти, товарно-матеріальні цінності, вилучені з господарського обігу для задоволення особистих потреб членів сім'ї, додають до доходу. Одержаний таким чином результат є валовим доходом фермера і членів його сім'ї. Для підрахунку прибутку від валового доходу віднімають нараховані суми заробітку фермера та членів його сім'ї з відрахуваннями, а також витрати на утримання сім'ї фермера (графа 20 «Витрати за рахунок доходу» в Журналі реєстрації господарських операцій). Одержаний результат направляють на поповнення (зменшення) власного капіталу фермерського господарства.

15.14. Порядок ведення обліку в інших господарствах

В господарствах, які ведуть облік в порядку, передбаченому для малих підприємств, використовують спрощений План рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва та складають фінансову звітність відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

Облік в господарстві, яке відповідає статусу малого підприємства, пропонується вести за формою Журнал-Головна з використанням методу подвійного запису.

Кореспонденція рахунків записується безпосередньо на первинних документах або в меморіальних ордерах.

Інші господарства, тобто ті, що відповідають статусу великих, сільськогосподарських підприємств, ведуть облік згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291, для підприємств і організацій всіх галузей народного господарства. При цьому можуть використовуватися різні форми обліку: Журнал-Головна, журнально-ордерна форми з використанням ручної і комп'ютерної технології обробки даних.

Організацію обліку на матеріалах фермерського господарства «Надія» за формою Журнал-Головна наведено нижче.

ЖУРНАЛ-ГОЛОВНА ФГ «Надія»

за 2003 р.

Дата	№ операції	Зміст операції	Оборот	10 Основні засоби		13 Знос необоротних активів		20 Виробничі запаси		23 Виробництво		30 Каса		31 Поточний рахунок	
				дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
		Залишок на 1.01.2003 р.	191 112	142 112			58 212					300		48 700	
30.01	1	Ремонт трактора	5292							2205					2646
20.02	2	За пшеницю	12 000							5000					6000
25.02	3	За міндобрива	30 652							12 775					15 326
26.02	4	За пальне	12 012							5005					6006
27.02	5	За засоби захисту рослин	16 464							6860					8232
2.08	6	Реалізовано пшеницю	198 000											99 000	
7.09	7	Реалізовані послуги	15 708									7854			
30.10	8	Фіксований податок	1699							1699					
30.10	9	Зарплата	5381							5381					
30.12	10	Амортизація	8585				8585			8585					
30.12	11	Оренда земельних ділянок	6545							6545			6545		
30.12	12	Списано витрати виробництва на фінансовий результат	54 055								54 055				
30.12	13	Списано доходи на фінансовий результат	89 045												
30.12	14	Фінансовий результат діяльності	34 990												
		Оборот за звітний період	490 428				8585			54 055	54 055	7854	6545	99 000	38 210
		Залишок на 1.01.2004 р.	253 211	142 112			66 797					1609		109 490	

№ операції	37 Розрахунки з дебіторами		40 Статутний капітал		44 Нерозподілений прибуток		64 Розрахунки за податками і платежами		66 Розрахунки з оплати праці		63 Розрахунки з постачальниками і підрядниками		70 Доходи		79 Фінансовий результат	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32
				132 900												
1							441				2646	2646				
2							1000				6000	6000				
3							2551				15 326	15 326				
4							1001				6006	6006				
5							1372				8232	8232				
6	99 000	99 000						16 500						82 500		
7	7854	7854						1309						6545		
8								1699								
9										5381						
10																
11																
12															54 055	
13													89 045			89 045
14						34 990									34 990	
	106 854	106 854				34 990	6365	19 508		5381	38 210	38 210	89 045	89 045	89 045	89 045
				132 900		34 990		13 143		5381						

Порівняння трьох синтетичних реєстрів — Книги обліку доходів і витрат, Журналу реєстрації господарських операцій та Журнал-Головної дає можливість переконатись в перевагах та недоліках кожного з них і прийняти рішення про застосування оптимального варіанта організації обліку для умов конкретного господарства.

15.15. Фінансова звітність селянських (фермерських) господарств

Яка фінансова звітність подається селянськими (фермерськими) господарствами?

Суб'єкти малого підприємництва, до яких належать і фермерські господарства, згідно з П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» застосовують скорочену за показниками фінансову звітність у складі «Балансу» (форма № 1-М) і «Звіту про фінансові результати» (форма № 2-М).

Характеризуючи Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва загалом, слід зазначити, що він побудований на суміщенні й вилученні цілої групи показників, передбачених для звичайних підприємств. Водночас за структурою він тотожний фінансовій звітності звичайних підприємств, яка регламентована П(С)БО 2 «Баланс» і П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати». Порівняння структури і обсягів балансу і Звіту про фінансові результати наведено в табл. 15.2 і 15.3.

15.2. Порівняння структури і кількості показників балансу

П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»				П(С)БО 2 «Баланс»			
Актив		Пасив		Актив		Пасив	
Назва розділу	Кількість статей	Назва розділу	Кількість статей	Назва розділу	Кількість статей	Назва розділу	Кількість статей
I. Необоротні активи	6	I. Власний капітал	5	I. Необоротні активи	12	I. Власний капітал	8
II. Оборотні активи	11	II. Забезпечення наступних витрат і цільове фінансування	1	II. Оборотні активи	18	II. Забезпечення наступних витрат і цільове фінансування	2
III. Витрати майбутніх періодів	1	III. Довгострокові зобов'язання	1	III. Витрати майбутніх періодів	1	III. Довгострокові зобов'язання	4
		IV. Поточні зобов'язання	7			IV. Поточні зобов'язання	12
		V. Доходи майбутніх періодів	1			V. Доходи майбутніх періодів	1
Разом	18		15	Разом	31		27

15.3. Порівняння структури і кількості показників Звіту про фінансові результати

П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»		П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»	
Назва розділу	Кількість статей	Назва розділу	Кількість статей
I. Фінансові результати	6	I. Фінансові результати	31
II. Елементи операційних витрат	5	II. Елементи операційних витрат	5
		III. Розрахунок показників прибутковості акцій	5
Разом	11	Разом	41

Як формується фінансова звітність за простою формою бухгалтерського обліку?

Основним регістром на підставі якого складається фінансова звітність за простою формою бухгалтерського обліку є Книга обліку доходів та витрат (с. 712 – 713).

Перед складанням фінансової звітності необхідно:

- ▶ провести інвентаризацію основних засобів, матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків тощо, і відобразити її результати в Описі майна селянського (фермерського) господарства (форма затверджена наказом Міністерства аграрної політики України від 02.07.2001 р. № 189);

- ▶ перевірити повноту відображення всіх господарських операцій, які відбулися за звітний період, згідно з зафіксованими у первинних документах у Книзі обліку доходів та витрат і Описі майна.

Відображення у звітності розрахунків, за якими виникли взаємно не узгоджені доходи чи витрати, з залученими у ці розрахунки організаціями та особами, не допускається. Тому показують стан заборгованості (розгорнуте сальдо) за кожним випадком заборгованості, за видами доходів і елементами витрат. Для цього порівнюють графи 10 «Загальна сума доходів» Книги обліку доходів і витрат та 13 «Відмітка про одержання» — за відвантажену продукцію та графи 24 «Загальна сума витрат» і 27 «Відмітка про оплату» придбаних цінностей, одержаних робіт та послуг.

Як формується фінансова звітність фермерських господарств за спрощеною формою обліку?

При веденні обліку за спрощеною формою фінансова звітність формується в такій послідовності:

- 1) здійснюється арифметичний та логічний контроль і перевіряються річні записи господарських операцій в

Журналі реєстрації господарських операцій;

2) відображуються результати інвентаризації стану розрахунків, грошових коштів, майна та оцінки залишків запасів для визначення фактичного розміру виробничих витрат;

3) складається пробний баланс на підставі визначених дебетових і кредитових залишків за всіма рахунками Журналу реєстрації господарських операцій;

4) заповнюється «Звіт про фінансові результати» (ф. № 2-М) (с. 742)

5) складається «Баланс» (ф. № 1-М) за відповідними статтями активу та пасиву (с. 740 – 741).

Додаток
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва Коди

Дата (рік, місяць, число)

Підприємство Фермерське господарство «Надія» за ЄДРПОУ

Територія Україна за КОАТУУ

Форма власності приватна за КФВ

Орган державного управління. Міністерство аграрної політики України за СПОДУ

Галузь сільське господарство за ЗКГНГ

Вид економічної діяльності виробництво товарної

с.-г. продукції за КВЕД

Середньооблікова чисельність 7

Контрольна сума

Одиниця виміру: тис. грн.

Адреса Харківська область с. Лісне

1. БАЛАНС на 1 січня 2004 р.

Форма №1-М

Код за ДКУД [1801001]

АКТИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершене будівництво	020		
Основні засоби:			
залишкова вартість	030	83,9	75,3
первинна вартість	031	142,1	142,1
знос	032	(58,2)*	(66,8)*
Довгострокові фінансові інвестиції	040		
Інші необоротні активи	070		
Усього за розділом I	080	83,9	75,3
II. Оборотні активи			
Виробничі запаси	100		
Готова продукція	130		

АКТИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160		
первинна вартість	161		
резерв сумнівних боргів	162	()*	()*
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	170		
Інша поточна дебіторська заборгованість	210		
Поточні фінансові інвестиції	220		
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230	49,0	111,1
в іноземній валюті	240		
Інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	260	49,0	111,1
III. Витрати майбутніх періодів	270		
Баланс	280	132,9	186,4

ПАСИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300	132,9	132,9
Додатковий капітал	320		
Резервний капітал	340		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350		35,0
Неоплачений капітал	360	()	()
Усього за розділом I	380	132,9	167,9
II. Забезпечення наступних витрат і платежів	430	—	—
III. Довгострокові зобов'язання	480	—	—
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500		
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530		
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з бюджетом	550		13,1
зі страхування	570		—
з оплати праці	580		5,4
Інші поточні зобов'язання	610		
Усього за розділом IV	620	—	18,5
V. Доходи майбутніх періодів	630	—	—
Баланс	640	132,9	186,4

Продовження додатка
до Положення (стандарту) бухгал-
терського обліку 25 (у редакції
наказ Міністерства фінансів
України від 24 лютого 2001 р.
№ 101)

**Звіт про фінансові результати
за 2003 р.**

Форма № 2-М
Код за ДКУД 1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За ана- логічний період попе- реднього року
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	106,8	
Непрямі податки та інші відрахування з доходу	020	(17,8)	()
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (010-020)	030	89,0	
Інші операційні доходи	040	—	
Інші звичайні доходи	050	—	
Надзвичайні доходи	060		
Разом чисті доходи (030+040+050+060)	070	89,0	
Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції	080	—	
Матеріальні затрати	090	(29,6)	()
Витрати на оплату праці	100	(5,4)	()
Відрахування на соціальні заходи	110	(-)	()
Амортизація	120	(8,6)	()
Інші операційні витрати	130	(10,4)	()
у тому числі	131	()	()
	140	()	()
Інші звичайні витрати	150	()	()
Надзвичайні витрати	160	()	()
Податок на прибуток	170	()	()
Разом витрат (090+100+110+120+130+140+150±080+160+170)	180	(54)	
Чистий прибуток (збиток) (070-180)	190	35,0	

Керівник Гладир Д.В.

Головний бухгалтер Альошина І.В.



Розділ 16

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ АКТИВІВ І ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПІДПРИЄМСТВА

16.1. Мета і завдання інвентаризації

Інвентаризація — це перевірка і документальне підтвердження наявності та стану матеріальних та інших цінностей, основних засобів та вкладень підприємства, розрахунків і зобов'язань, звірка фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку, врегулювання виявлених різниць та відображення результатів інвентаризації в обліку. Інвентаризації підлягає все майно підприємства, яке реформується, включаючи об'єкти невиробничого призначення, діючі об'єкти, об'єкти та предмети, що передані в оренду або перебувають на реконструкції, модернізації, консервації, у ремонті, запасі або резерві незалежно від технічного стану.

Нормативними актами, що регулюють проведення інвентаризації є:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р.;

2. «Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків» № 69 від 11 серпня 1994 р.;

3. «Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування), матеріальних цінностей» № 116 від 22 січня 1996 р.;

4. «Положення про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються, а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду» № 158 від 2 березня 1993 р.

Основними завданнями інвентаризації є:

► виявлення фактичної наявності основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів, а також обсягів незавершеного виробництва в натурі;

- установлення лишку або нестачі цінностей і коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;
- виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну якість, застарілих фасонів і моделей, а також матеріальних цінностей та нематеріальних активів, що не використовуються;
- перевірка дотримання умов та порядку збереження матеріальних та грошових цінностей, а також правил утримання та експлуатації основних фондів;
- перевірка реальної вартості зарахованих на баланс основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів і фінансових вкладень, сум грошей у касах, на поточному та інших рахунках в установах банків, грошей у дорозі, дебіторської і кредиторської заборгованостей, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, резервів наступних витрат і платежів.

16.2. Строки проведення інвентаризації

Залежно від повноти охоплення засобів (коштів) інвентаризації поділяються на повні і часткові. Інвентаризація, що охоплює всі засоби, кошти і розрахунки підприємства, називається *повною*. Повні інвентаризації — річні. *Часткова* інвентаризація охоплює лише один з видів засобів, коштів (матеріальних цінностей, основних засобів, господарського інвентарю, каси, незавершеного будівництва тощо). Такі часткові інвентаризації проводяться для забезпечення точності звітних даних, посилення боротьби з втратами і зміцнення фінансової дисципліни.

Відповідальність за організацію проведення інвентаризації несе керівник підприємства, установи.

У звітному році кількість інвентаризацій, дати їх проведення, перелік майна і зобов'язань, що підлягають інвентаризації, визначається підприємством, установою, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Відповідно до «Порядку подання фінансової звітності», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419 проведення інвентаризації є обов'язковим:

а) при передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство, а також в інших випадках, передбачених законодавством;

б) перед складанням річної бухгалтерської звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких

проводилася не раніше 1 жовтня звітного року. Інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних фондів може проводитись один раз у три роки, а бібліотечних фондів — один раз у п'ять років;

в) при зміні матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);

г) при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день установлення таких фактів);

д) за приписом судово-слідчих органів;

е) у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ);

є) при передачі підприємств та їх структурних підрозділів (на дату передачі). Інвентаризація може не проводитися у разі передачі підприємств та їх структурних підрозділів у межах одного органу, до сфери управління якого входять ці підприємства;

ж) у разі ліквідації підприємства.

При колективній (бригадній) матеріальній відповідальності проведення інвентаризації обов'язкове у разі зміни керівника колективу (бригадира), вибуття з колективу (бригади) більше половини його членів, а також за вимогою хоча б одного члена колективу (бригади).

У випадках, коли проведення інвентаризації є обов'язковим, інвентаризації підлягають також майно і матеріальні цінності, що не належать підприємству та облік яких ведеться на позабалансових рахунках.

У разі одержання відмови постачальника задовольнити претензію щодо недовантаження товарів або при одержанні від покупця претензії щодо недовантаження товарів проводиться вибіркова інвентаризація тих товарів, на які заявлені вказані претензії.

На деяких підприємствах інвентаризації проводяться не як разові заходи, а як постійний процес.

16.3. Порядок проведення інвентаризації

Для проведення інвентаризаційної роботи на підприємствах розпорядним документом їх керівника створюються постійно діючі інвентаризаційні комісії у складі керівників структурних підрозділів, головного бухгалтера, які очолюються керівником підприємства або його заступником.

На підприємствах, де через великий обсяг робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечено однією комісією для безпосереднього проведення інвентаризації у місцях збереження та ви-

робництва розпорядним документом керівника підприємства створюються робочі інвентаризаційні комісії у складі інженера, технолога, механіка, виконавця робіт, товарознавця, економіста, бухгалтера та інших досвідчених працівників, які добре знають об'єкт інвентаризації ціни та первинний облік. Робочі інвентаризаційні комісії очолюються представником керівника підприємства, який призначив інвентаризацію. Забороняється призначати головою робочої інвентаризаційної комісії у тих самих матеріально відповідальних осіб одного й того ж працівника два роки підряд.

Постійно діючі інвентаризаційні комісії:

- ▶ проводять профілактичну роботу із забезпечення збереження цінностей, заслуховують на своїх засіданнях керівників структурних підрозділів із цього питання;

- ▶ організовують проведення інвентаризацій, здійснюють інструктаж членів робочих інвентаризаційних комісій;

- ▶ здійснюють контрольні перевірки правильності проведення інвентаризацій, а вибірккові інвентаризації товарно-матеріальних цінностей у місцях зберігання та переробки в міжінвентаризаційний період. Основними завданнями перевірок і вибірккових інвентаризацій у міжінвентаризаційний період є здійснення контролю за збереженням цінностей, дотриманням матеріально відповідальними особами правил їх зберігання і ведення первинного обліку;

- ▶ перевіряють правильність визначення інвентаризаційних різниць, обґрунтованість пропозицій щодо зарахування пересортування цінностей в усіх місцях їх збереження;

- ▶ при встановленні серйозних порушень правил проведення інвентаризації та в інших випадках проводять за дорученням керівника підприємства повторні суцільні інвентаризації;

- ▶ розглядають письмові пояснення осіб, які допустили нестачу чи псування цінностей або інші порушення і свої пропозиції щодо регулювання виявлених нестач та втрат від псування цінностей. Зарахування внаслідок пересортування відображують у протоколі. У протоколі мають бути наведені відомості про причини і про осіб, винних у нестачах, втратах і надлишках, та про взяті до них заходи.

Робочі інвентаризаційні комісії:

- ▶ здійснюють інвентаризацію майна, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів і незавершеного виробництва у місцях зберігання та виробництва;

- ▶ разом з бухгалтерією підприємства беруть участь у визначенні результатів інвентаризації і розробляють пропозиції щодо

зарахування нестач і надлишків за пересортуванням, а також списання нестач у межах норм природних втрат;

► вносять пропозиції з питань упорядкування приймання, зберігання і відпуску товарно-матеріальних цінностей, поліпшенню обліку та контролю за їх зберіганням, а також реалізації непотрібних підприємству матеріальних цінностей і майна;

► несуть відповідальність за своєчасність і дотримання порядку проведення інвентаризацій відповідно до наказу керівника підприємства, за повноту і точність внесення до інвентаризаційних описів даних про фактичні залишки майна, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, цінних паперів та заборгованості в розрахунках;

► оформляють протокол із зазначенням у ньому стану складського господарства, результатів інвентаризації і висновків щодо них, пропозицій про зарахування нестач та надлишків за пересортуванням, списання нестач у межах норм природних втрат, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам.

До початку проведення обов'язкової інвентаризації або визначеної підприємством, установою, в присутності комісії матеріально відповідальні особи складають звіт про останні проведені операції, відображують їх у складському обліку і разом з описом документів під розписку здають до бухгалтерії.

Матеріально відповідальні особи дають комісії розписку, в якій підтверджують, що всі прибуткові і витратні документи здані до бухгалтерії і всі матеріальні цінності, довірені їхньому зберіганню, знаходяться в приміщенні складу або в інших місцях. Під час інвентаризації оприбуткування і видача матеріальних цінностей, як правило, не здійснюються. До початку інвентаризації перевіряється також стан ваговимірювального господарства — точність терезів, гир, та іншого обладнання.

Наявність майна при інвентаризації визначають шляхом його обов'язкового перерахунку, переважування, обмірювання і реєстрації у інвентаризаційному описі (акті).

На час, коли інвентаризаційна комісія залишає об'єкт інвентаризації (приміщення), матеріально відповідальна особа в присутності інвентаризаційної комісії зачиняє і відчиняє приміщення, що інвентаризується, а голова інвентаризаційної комісії опечатує його контрольним пломбінатором, який видається йому перед початком проведення інвентаризації.

Під час перерв у роботі комісії інвентаризаційні описи не можуть виноситись членами комісії; вони мають зберігатися в зачиненому приміщенні, в якому проводиться інвентаризація.

При інвентаризації застосовуються типові форми документів. Бланки інвентаризаційних описів, актів інвентаризації, порівняльних відомостей, можуть бути заповнені як від руки, так і засобами обчислювальної техніки та іншої оргтехніки. У цих документах ніяких помарок і підчисток не допускається. Помилки повинні виправлятися шляхом закреслення неправильних записів і написання зверху правильних. Виправлення мають бути підтвержені підписами всіх членів інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальних осіб.

Інвентаризаційні описи підписуються всіма членами інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальними особами. При цьому останні дають розписку, в якій підтверджується, що перевірка матеріальних цінностей відбулася в їх присутності і що вони не мають до членів комісії ніяких претензій та приймають на відповідальне зберігання перелічені в описі матеріальні цінності.

Якщо матеріально відповідальні особи виявляють після інвентаризації помилки в інвентаризаційних описах, вони повинні негайно (до відкриття комори, складу, секції тощо) заявити про це інвентаризаційній комісії, яка після перевірки вказаних фактів та їх підтвердження виправляє помилки.

Результати інвентаризації з пропозиціями щодо врегулювання інвентаризаційних різниць відображуються в протоколі інвентаризаційної комісії.

Після закінчення інвентаризації комісією складається акт перевірки цінностей (с. 749).

16.4. Відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку

Матеріали інвентаризації (описи, акти, порівняльні відомості, протоколи) оформлюються в одному примірнику і є підставою для відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку.

Для визначення результатів інвентаризації бухгалтерія підприємства за участю інвентаризаційної комісії складає порівняльні відомості цінностей, фактична наявність яких при інвентаризації відхиляється від даних обліку.

До складання порівняльних відомостей, визначення результатів інвентаризації бухгалтерія підприємства перевіряє всі під-

рахунки в інвентаризаційних описах (актах). Виявлені помилки у цінах, таксуванні та підрахунках повинні бути виправлені й завірені підписами всіх членів інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальних осіб.

ПСП «Маяк»
(назва підприємства)

Акт
контрольної перевірки інвентаризації цінностей
на 1 жовтня 2003 р.

(назва підприємства, складу, комори, цеху, дільниці та ін., де проводилась інвентаризація)
«1» жовтня 2003 р.

Інвентаризація цінностей проводилась
на 1 жовтня 2003 р.
(дата)

Контрольною перевіркою, проведеною комісією у складі:

голова гол. зоотехнік Тушиця С.М.

члени комісії: бухгалтер Сидорук С.І., бригадир Яценко А.С.

установлено:

I. Згідно з інвентаризаційним описом значиться в наявності __ найменувань цінностей на суму _____ грн.

II. Результати перевірки:

№ за описом	Найменування цінностей, які контрольно перевірені	Значиться в інвентаризаційному описі			Фактично виявлено контрольною перевіркою			Результати перевірки (+ більше; - менше)		
		кількість	ціна	сума	кількість	ціна	сума	кількість	ціна	сума
1	Теличка пот. року 5001	1	186,00	186,00	1	186,00	186,00			
2	Теличка пот. року 5002	1	225,00	225,00	1	225,00	225,00			
3	Теличка пот. року 5003	1	216,00	216,00	1	216,00	216,00			
4	Теличка пот. року 5004	1	200,00	200,00				-1	200,00	200,00
5	Теличка пот. року 5005	1	245,00	245,00	1	245,00	245,00			
6	Теличка пот. року 5006	1	256,00	256,00	1	256,00	256,00			
7	Теличка пот. року 5007	1	301,00	301,00	1	301,00	301,00			
	і т. ін.	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	Усього	7	×	629,00	6	х	1429,00	-1	×	200,00

Підписи: Голова інвентаризаційної комісії
Члени інвентаризаційної комісії

Особа, яка проводила контрольну перевірку

підпис

Інвентаризаційна комісія перевіряє правильність складання порівняльних відомостей, на підставі одержаних пояснень встановлює характер виявлених лишків, нестач цінностей. Висновки та пропозиції про покриття нестач та регулювання встановлених різниць комісія відображує у протоколі.

Порядок урегулювання інвентаризаційних рішень:

1) Нестача цінностей, а також втрати від їх псування відшкодовуються винними особами відповідно до порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей. Матеріали про нестачі та втрати, що виникли внаслідок зловживань, протягом 5 днів підлягають передачі органам попереднього слідства, а на суму виявлених нестач і втрат подається цивільний позов.

2) Якщо винних не встановлено або суд не задовольнив позов про відшкодування, то нестача основних засобів та втрати від їх псування списуються на результати господарської діяльності.

3) Цінності, що виявились у надлишку, підлягають оприбуткуванню і зарахуванню на результати господарської діяльності.

Ці дані фіксуються у відомості результатів інвентаризації (табл. 16.1).

16.1. Відомість результатів інвентаризації

Об'єкти інвентаризації	Коди синтетичних рахунків бухгалтерського обліку	Сума встановлених інвентаризацією			Із загальної суми нестач і втрат від псування цінностей			
		нестач	надлишків	втрат від псування цінностей	зараховано за пересортицею	списано в межах норм втрат	віднесено на винних осіб	списано на результати фінансово-господарської діяльності
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Основні засоби	10							
2. Нематеріальні активи	12							
3. Виробничі запаси	20							
4. Тварини на вирощуванні та відгодівлі	21	200,00					200,00	
5. Малоцінні та швидкозношувані предмети	22							
6. Незавершене виробництво, напівфабрикати власного виробництва	23							
7. Готова продукція, товари	27, 28							
8. Каса, інші грошові кошти	30, 33							
9. Поточні рахунки в банках	31							
10. Фінансові інвестиції	35							
11. Інші								
12. Разом		200,00					200,00	

Порядок відображення результатів інвентаризації наведено в табл. 16.2.

16.2. Кореспонденція рахунків з регулювання інвентаризаційних різниць

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Відображення суми нестачі	947	21	200,00
2	Сума, що підлягає відшкодуванню згідно законодавства	375	716	360
3	Нараховано податок на додану вартість	716	641	40
4	Нарахована сума, що підлягає сплаті до бюджету	716	642	120
5	Отримано суму відшкодування втрат	30	375	360
6	Перераховано до бюджету різницю між сумою відшкодування і балансовою вартістю	642	311	120
7	Перераховано до бюджету податок на додану вартість	641	311	40

В табл. 16.3 наведено типову кореспонденцію рахунків по відображенню результатів інвентаризації засобів підприємства.

16.3. Типова кореспонденція рахунків з обліку результатів інвентаризації

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
І. Списання нестач або псування основних засобів			
Якщо винну особу не встановлено			
1	Відображення суми нестачі у складі витрат звітного періоду	976	10
2	Відображено суму зносу	131	10
3	Нарахована сума ПДВ	976	641
4	Відображення на позабалансовому рахунку суми нестачі	072	
Якщо винну особу встановлено			
1	Відображено знос списаних основних засобів	131	10
2	Відображено залишкову вартість списаних основних засобів	976	10
3	Сума, що підлягає відшкодуванню в розмірі, встановленому згідно з вимогами чинного законодавства	375	746
4	Відображено суму ПДВ	746	641
5	Відображено суму, що підлягає сплаті до бюджету	746	642
6	Одержана сума відшкодування втрати	30, 31	375
7	Перераховано до бюджету належну суму	641,642	311

Пор. №	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
II. Нестача виробничих запасів			
Якщо винну особу не встановлено			
1	Відображення суми нестачі	947	20, 21, 22, 26, 27, 28
2	Нараховано суму ПДВ	947	641
3	Відображення на позабалансовому рахунку суми нестачі	072	
Якщо винну особу встановлено			
1	Відображення суми нестачі	947	20, 21, 22, 26, 27, 28
2	Сума, що підлягає відшкодуванню в розмірі, встановленому згідно з вимогами чинного законодавства	375	716
3	Відображено суму ПДВ	716	641
4	Відображено суму, що підлягає сплаті до бюджету	716	642
5	Отримано суму відшкодування втрат	30	375
6	Перераховано до бюджету різницю між сумою відшкодування і балансовою вартістю запасів, яких не вистачає	641,642	311
III. Лишки виробничих запасів			
1	Оприбуткування запасів, раніше не облікованих на балансі	20, 21, 22, 26, 27, 28	719
IV. Нестача основних засобів і запасів внаслідок крадіжки (якщо винну особу не встановлено) та інших надзвичайних подій			
1	Списання вартості основних засобів, втрачених внаслідок надзвичайних обставин	99	10
2	Відображення нестач основних засобів у зв'язку з їх розкраданням, якщо винних осіб не встановлено	976	10
3	Списані запаси, втрачені внаслідок надзвичайних подій	99	20, 21, 22, 26, 27, 28
4	Отримані відходи від списання запасів, знищених внаслідок надзвичайних подій	20, 22, 28	752



Розділ 17

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

17.1. Склад і призначення фінансової звітності

Фінансова звітність — це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємств за звітний період.

Відповідно до статті 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» до річної фінансової звітності підприємства включені:

- Баланс;
- Звіт про фінансові результати;
- Звіт про рух грошових коштів;
- Звіт про власний капітал;
- Примітки до річної фінансової звітності.

При цьому слід взяти до уваги, що для суб'єктів малого підприємництва і представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності Наказом Міністерства фінансів України №39 від 25.02.2000 р. встановлено скорочену за показниками річну і квартальну фінансову звітність в обсязі тільки Балансу і Звіту про фінансові результати. Примітки мають подаватися підприємствами (крім малих) лише у складі річного звіту.

Квартальна звітність складається тільки з Балансу і Звіту про фінансові результати.

Постановою Кабінету Міністрів України № 419 від 28.02.2000 р. затверджено порядок подання фінансової звітності. Зокрема строк подання квартального фінансового звіту встановлено на 25 число місяця наступного за звітним кварталом, а річного — 20 лютого.

Метою фінансової звітності є забезпечення загальних інформаційних потреб широкого кола користувачів, які покладаються на неї як на основне джерело фінансової інформації під час прийняття економічних рішень (табл. 17.1).

17.1. Інформаційні потреби основних користувачів фінансових звітів

Користувачі звітності	Інформаційні потреби
Інвестор, власники	Придбання, продаж та володіння цінними паперами Участь у капіталі підприємства Оцінка якості управління Визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу
Керівництво підприємства	Регулювання діяльності підприємства
Банки, постачальники та інші кредитори	Забезпечення зобов'язань підприємства Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання
Замовники	Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання
Працівники підприємства	Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання Забезпечення зобов'язань підприємства перед працівниками
Органи державного управління	Формування макроекономічних показників

Кожна стаття фінансової звітності може наводитися тоді, коли:

- існує вірогідність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод;

- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Готуючи фінансову звітність, необхідно дотримуватися таких якісних характеристик:

1. Зрозумілість — доступність для розуміння користувачів, які мають достатні знання в сфері ділового та економічного життя, бухгалтерського обліку. Для того, щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити такі дані про підприємство: дату звітності та звітний період; валюту звітності та одиницю її виміру; відповідні показники (статті) за звітний та попередній період; облікову політику підприємства та її зміни; аналітичну інформацію щодо статей фінансових звітів; припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності; обмеження щодо володіння активами; участь у спільних підприємствах; виявлені помилки та пов'язані з ними коригування; переоцінку статей фінансових звітів; а також іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

2. Доречність — вплив на економічні рішення користувачів, оцінку минулих, теперішніх і майбутніх подій, прогнозування результатів діяльності, виправлення помилок у господарській

діяльності. Фінансова звітність повинна містити тільки доречну інформацію, що дає змогу належним чином впливати на прийняття рішень, оцінку минулих і майбутніх подій.

3. Надійність — в представленій у звітності інформації не повинно бути суттєвих помилок і виправлень. Достовірність досягається відсутністю помилок та перекручень, які можуть вплинути на рішення користувачів звітності.

Фінансова звітність має надати можливість користувачам порівнювати:

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

Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику та її зміни.

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:

- автономності підприємства, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

- безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

- періодичності, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;

- історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

- нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які було здійснено для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображуються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей;

- повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, що може вплинути на рішення, які приймаються на її основі;

- послідовності, якій передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

► обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки та доходів підприємства;

► єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

17.2. Характеристика П(С)БО 2 «Баланс», П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів», П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал»

17.2.1. Характеристика П(С)БО 2 «Баланс»

Для вивчення фінансового стану підприємства необхідна інформація про економічні ресурси, його фінансову структуру, ліквідність та платоспроможність, а також здатність адаптуватися до змін середовища, в якому воно функціонує. Таку інформацію можна отримати з балансу.

Баланс — звіт про фінансовий стан підприємства, який відображує на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» визначається зміст і форма балансу, загальні вимоги до визначення і розкриття його статей.

Метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої інформації про фінансовий стан підприємства на звітний період.

Елементами балансу, безпосередньо пов'язаними з визначенням фінансового стану підприємства та змін в ньому, є: активи, зобов'язання, власний капітал.

Структура балансу узгоджена з новим планом рахунків, про що свідчить табл. 17.2.

Згідно з П(С)БО 2 «Баланс», п. 4 активи — це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до збільшення економічних вигод у майбутньому. Актив відображується у балансі за умови, якщо його оцінка може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням. Активи мають визнаватись і відображатись у балансі в грошовому виразі з використанням певної оцінки, а саме:

► історичної собівартості — активи відображуються за сумою сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент придбання;

17.2. Узгодженість плану рахунків із структурою фінансових звітів

План рахунків		Фінансовий звіт	
клас	Назва класу		
1	Необоротні активи	Б А Л А Н С	Розділ 1 активу. Необоротні активи
2	Запаси		Розділ 2 активу. Оборотні активи
3	Грошові кошти, розрахунки та інші активи		Розділ 2 та 3 активу
4	Власний капітал та забезпечення зобов'язань		Розділи 1 та 2 пасиву I Власний капітал II Забезпечення наступних витрат і платежів
5	Довгострокові зобов'язання		Розділ 3. Довгострокові зобов'язання
6	Поточні зобов'язання		Розділ 4. Поточні зобов'язання та розділ 5 пасиву Доходи майбутніх періодів
7	Доходи та результати діяльності		Звіт про фінансові результати
8	Витрати за елементами		
9	Витрати діяльності		
0	Позабалансові рахунки		Примітки до фінансових звітів

► поточної собівартості — активи відображуються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б сплачена в разі придбання такого ж або еквівалентного активу на поточний момент;

► вартості реалізації — актив відображується за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в ході реалізації;

► теперішньої вартості — активи відображуються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, які, як очікується, має генерувати стаття під час звичайної діяльності підприємства. Для складання фінансових звітів, основою оцінки, яка найчастіше приймається підприємствами, є історична собівартість. Вона, як правило, комбінується з іншими оцінками.

З метою задоволення інформаційних потреб широкого кола користувачів, баланс відображує фінансовий стан підприємства, надає загальну інформацію про його діяльність та ліквідність. Для кращого сприйняття і розуміння цих даних необхідна структуризація цієї інформації. Згідно з П(С)БО 2 «Баланс» п. 4 активи поділяються на оборотні та необоротні. *Оборотні активи* — грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також

інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу. *Операційний цикл* — проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Операційним циклом у виробництві, зазвичай, називають середній проміжок часу між придбанням матеріалів для виробництва та отриманням грошових коштів за реалізовану продукцію. Усі активи, що не є оборотними, класифікуються як *необоротні*.

Нова форма балансу зберігає порядок ліквідності статей, що традиційно склався в нашій країні. Значних змін зазнав і пасив балансу. Зараз форма балансу містить такі розділи як «Власний капітал», «Забезпечення наступних витрат і платежів», «Довгострокові зобов'язання», «Поточні зобов'язання» та «Доходи майбутніх періодів». Форма балансу є більш структурованою, але загальна структура пасиву не суперечить вимогам МСБО.

Власний капітал — частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Він відображується в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до його зміни. (П(С)БО 2, п. 4).

Зобов'язання — це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій, і погашення якої, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому. Зобов'язання відображується у балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує імовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

Зобов'язання можуть бути монетарними і немонетарними. *Монетарні* зобов'язання відображують суму грошових коштів, що підлягають сплаті кредиторам, а *немонетарні* — зобов'язання поставити товари або надати послуги визначеної кількості і якості.

Для визначення балансової вартості зобов'язань використовують такі види оцінок: історичної собівартості, поточної собівартості, вартості розрахунку (платежу) та теперішньої вартості.

Історична собівартість зобов'язання — сума надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання або, за деяких інших обставин, суми грошових коштів чи їх еквівалентів, що, як очікується, будуть сплачені з метою погашення зобов'язання під час звичайної діяльності підприємства.

Поточна вартість зобов'язання — недисконтована сума грошових коштів чи їх еквівалентів, яка була б необхідна для погашення зобов'язання на поточний момент.

Забезпечення — зобов'язання з невизначеними сумами або часом погашення на дату балансу.

Теперішня вартість — дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Залежно від терміну погашення зобов'язання поділяються на поточні та довгострокові.

Згідно з П(С)БО 2 «Баланс» поточними зобов'язаннями є такі зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу. Усі інші зобов'язання є довгостроковими.

Зобов'язання, пов'язані з витратами у ході нормального операційного циклу (придбання сировини, нарахування заробітної плати тощо), є поточними навіть тоді, коли термін їх погашення настає після 12 місяців від дати балансу.

Якщо зобов'язання не пов'язані прямо з операційною діяльністю підприємства (кредити банку, оголошені дивіденди, податок на прибуток, що підлягає сплаті), вважають поточними лише за умови, що їх потрібно погасити протягом 12 місяців з дати балансу.

Поточне зобов'язання може бути перекласифіковане у довгострокове якщо:

- первісний строк погашення зобов'язання перевищував 12 місяців;

- підприємство має намір рефінансувати зобов'язання на довгостроковій основі;

- цей намір підкріплений відповідною угодою про рефінансування або переглянутим графіком платежів, який буде погоджено до затвердження фінансових звітів.

Усі довгострокові зобов'язання відображуються у балансі підприємства за теперішньою вартістю.

17.2.2. Характеристика П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»

Методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові результати та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати».

Звіт про фінансові результати складається з трьох розділів:

- Фінансові результати;

- Елементи операційних витрат;

- Розрахунок показників прибутковості акцій.

Розділ I. «Фінансові результати» побудований згідно з класифікацією доходів і витрат за видами діяльності та функціями, що забезпечують послідовне зіставлення доходів і витрат для визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду. При складанні цього розділу бажано дотримуватись послідовності, яку описано в розділі 14.1 «Поняття фінансових результатів та порядок їх формування».

Назва розділу II свідчить про те, що в ньому надається інформація про витрати в розрізі економічних елементів, а саме:

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

Детально характеристика зазначених економічних елементів витрат дана в попередніх розділах книги, присвячених вивченню обліку виробництва, а порядок їх формування при складанні Звіту наведено на рис. 17.1

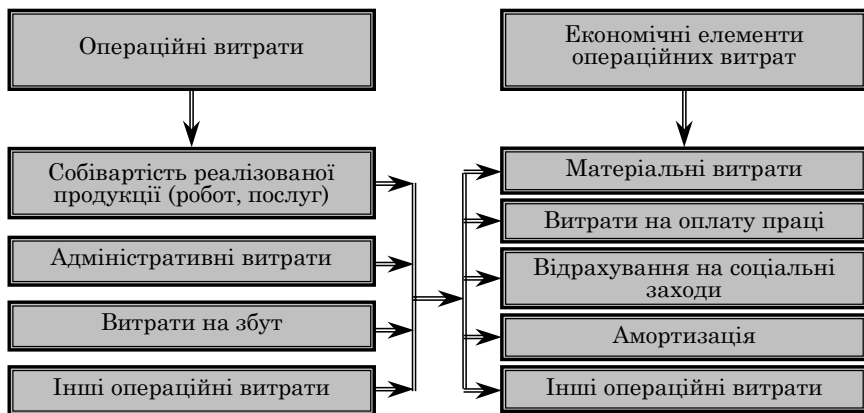


Рис. 17.1. Формування операційних витрат за економічними елементами

Призначення звіту про фінансові результати полягає перед усім у визначенні чистого прибутку (збитку) звітного періоду. Розрахунок цього показника містить визначення таких його складових:

- чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (послуг);

- валового прибутку (збитку);
- фінансового результату від операційної діяльності;
- прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування;
- прибутку (збитку) від звичайної діяльності;
- чистого прибутку (збитку) звітного періоду.

Для заповнення розділу II Звіту про фінансові результати використовують інформацію, яка відображується на бухгалтерських рахунках класу 8 «Витрати за елементами» (рахунки за кодами 80 – 85).

Підрахунок операційних витрат показано в табл. 17.3

17.3. Підрахунок операційних витрат за елементами

Куди віднесено операційні витрати	Елемент операційних витрат	Матеріальні витрати	Витрати на оплату праці	Витрати на соціальні заходи	Амортизація	Інші операційні витрати	Всього
I. Собівартість реалізованої продукції:							
➤ прямі матеріальні витрати		320					320
➤ пряма оплата праці			160				160
➤ витрати на соціальні заходи				68			68
➤ інші прямі витрати							
➤ виробничі накладні витрати		80	40	8	44	80	252
Разом		400	200	76	44	80	800
II. Адміністративні витрати		2	10	4	2	2	20
III. Витрати на збут		2			2	2	6
IV. Інші операційні витрати							
Всього		404	210	80	48	84	826

III розділ «Розрахунок показників прибутковості акцій» заповнюються тільки акціонерними товариствами, прості акції яких вільно продаються і купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які знаходяться в процесі випуску акцій.

Приклад заповнення звіту про фінансові результати наведено у формі 2 (с. 762). Примітки до Звіту складаються за рік. До квартального звіту їх не подають. При заповненні звіту використаємо цифровий матеріал, наведений на рис. 14.1, 14.2, 14.3, 14.4, 14.5, 14.6, 14.7 та у табл. 14.1.

Дата (рік, місяць, число)
 Підприємство
 Територія
 Орган державного управління
 Галузь
 Вид економічної діяльності
 Одиниця виміру: тис. грн.

за ЕДРПОУ
 за КОАТУУ
 за СПОДУ
 за ЗКГНГ
 за КВЕД

КОДИ		
		01

Контрольна сума

Звіт про фінансові результати
 за _____ 20__ р.

Форма № 2

Код за ДКУД

1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код ряд-ка	За звіт-ний період	За попе-редній період
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	1440	
Податок на додану вартість	015	240	
Акцизний збір	020	—	
	025	—	
Інші вирахування з доходу	030	—	
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	1200	
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	800	
Валовий:			
прибуток	050	400	
збиток	055	—	
Інші операційні доходи	060	6	
Адміністративні витрати	070	20	
Витрати на збут	080	4	
Інші операційні витрати	090	2	
Фінансові результати від операційної діяльності:			
прибуток	100	380	
збиток	105	—	
Дохід від участі в капіталі	110	—	
Інші фінансові доходи	120	2	
Інші доходи	130	6	
Фінансові витрати	140	22	
Втрати від участі в капіталі	150	4	
Інші витрати	160	2	
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:			
прибуток	170	360	
збиток	175	—	
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	108	

Фінансові результати від звичайної діяльності:			
прибуток	190	252	
збиток	195	—	
Надзвичайні:			
доходи	200	—	
витрати	205	20	
Податки з надзвичайного прибутку	210	—	
Чистий:			
прибуток	220	232	
збиток	225	—	

II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Матеріальні затрати	230	404	
Витрати на оплату праці	240	210	
Відрахування на соціальні заходи	250	80	
Амортизація	260	48	
Інші операційні витрати	270	84	
Разом	280	826	

III. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	300		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310		
Чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	320		
Скоригований чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	330		
Дивіденди на одну просту акцію	340		

Керівник
Головний бухгалтер

17.2.3. Характеристика П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів»

«Звіт про рух грошових коштів» є новою формою звітності. Зміст, форма звіту та загальні вимоги до розкриття його статей регламентуються П(С)БО 4. Метою складання звіту є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбуваються у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період.

Під терміном «грошові кошти» розуміють готівку, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання; «грошові потоки» — це надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів.

Еквівалентами грошових коштів є короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості. При визначенні еквівалентів грошових коштів потрібно дотримуватися таких вимог:

- ▶ короткостроковість (строк погашення до двох місяців);
- ▶ висока ліквідність (здатність вільно конвертуватися у грошові кошти);
- ▶ при конвертуванні майже не змінювати свою вартість.

У звіті наводяться дані про рух грошових коштів у розрізі трьох видів діяльності: операційної, інвестиційної та фінансової. Внутрішні зміни у складі грошових коштів до звіту не включаються. Це відноситься і до негрошових операцій (отримання активів шляхом фінансової оренди, бартерні операції, придбання активів шляхом емісії акцій тощо).

Процес складання включає п'ять основних етапів (рис. 17.2).

Для складання Звіту про рух грошових коштів використовують показники балансу, Звіту про фінансові результати та дані аналітичного бухгалтерського обліку.

Для визначення зміни залишків грошових коштів та їх еквівалентів необхідно зіставити суми балансу «Грошові кошти та їх еквіваленти» на початок і кінець року та відобразити їх у відповідних статтях звіту (рис. 17.3).

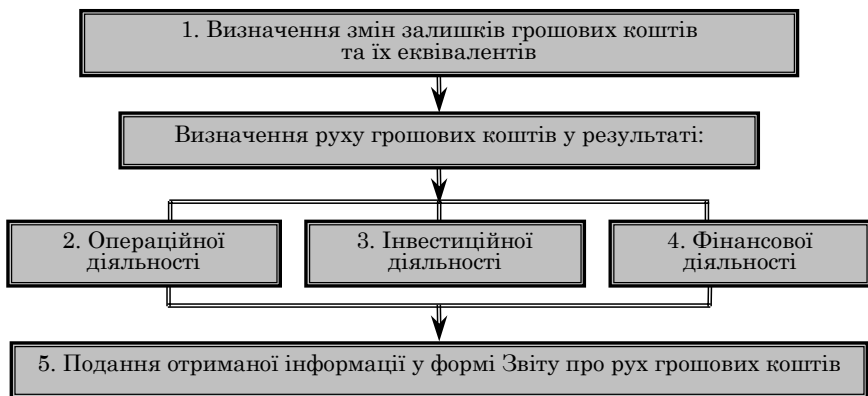


Рис. 17.2. Етапи складання Звіту про рух грошових коштів

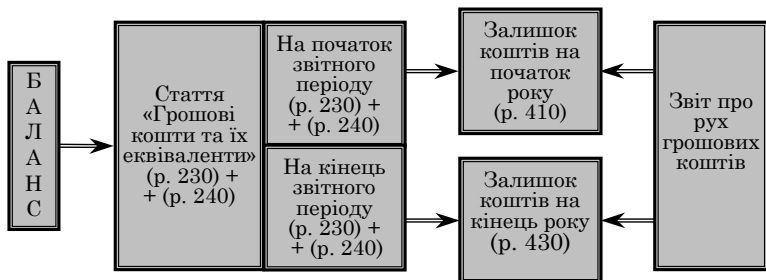


Рис. 17.3. Узгодженість статті балансу і Звіту про рух грошових коштів

При складанні звіту можуть застосовуватися такі методи:

- прямий, за допомогою якого розкриваються основні валові грошові надходження і витрати;
- непрямий, який передбачає визначення суми чистого надходження (видатку) в результаті операційної діяльності шляхом послідовного коригування показника прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування, наведеного в звіті про фінансові результати.

Коригування здійснюється з метою врахування впливу: змін у складові запасів, операційної дебіторської та кредиторської заборгованості, не грошових операцій, доходів і виплат, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю.

Згідно з П(С)БО 4 форма звіту передбачає використання непрямого методу подання інформації про рух коштів як результат операційної діяльності.

Процес заповнення розділу I «Рух коштів як результат операційної діяльності» включає п'ять кроків.

Крок 1. Першим кроком є перенесення показника фінансового результату (прибутку або збитку) від звичайної діяльності відображеного в Звіті про фінансові результати до Звіту про рух грошових коштів (рис. 17.4).

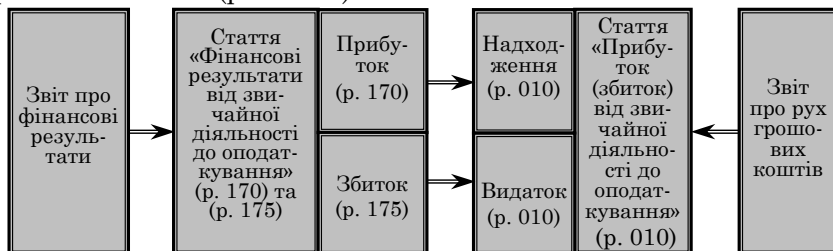


Рис. 17.4. Перенесення показника прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування

Крок 2. Цей крок має за мету врахувати вплив на прибуток негрошових витрат (амортизації, активів, забезпечень зобов'язань, витрат на сплату відсотків по фінансових зобов'язаннях), а також фінансових результатів, не пов'язаних з операційною діяльністю (рис. 17.5).

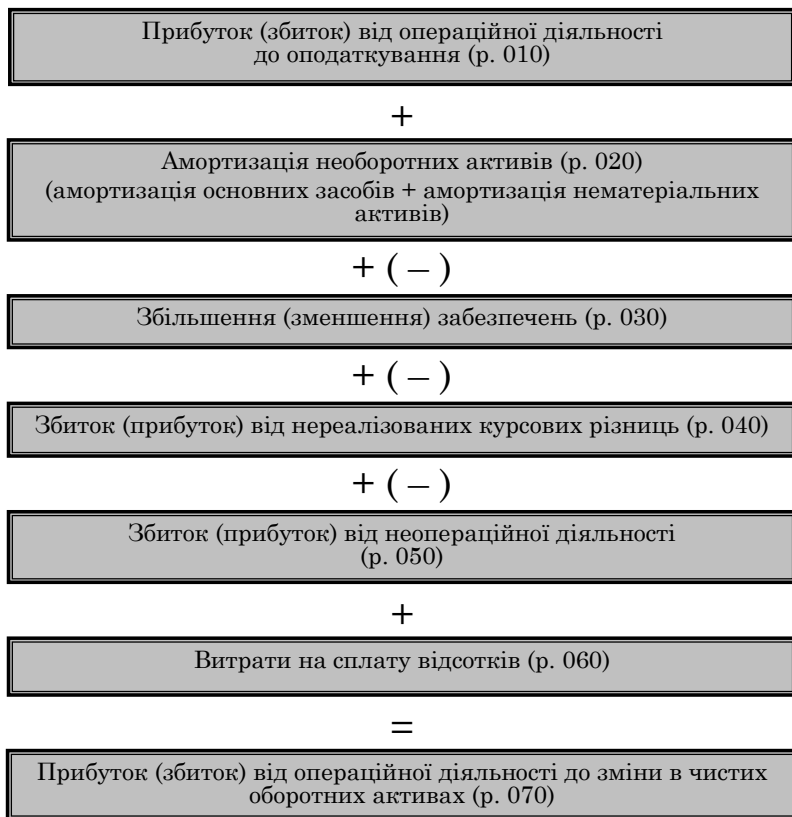


Рис. 17.5. Визначення прибутку (збитку) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах

Крок 3. Цей крок дає можливість визначити суму грошових коштів, отриманих підприємством від операційної діяльності шляхом коригування прибутку (збитку) від операційної діяльності на зміни у складі оборотних активів, поточних зобов'язань, витрат і доходів майбутніх періодів (рис. 17.6).

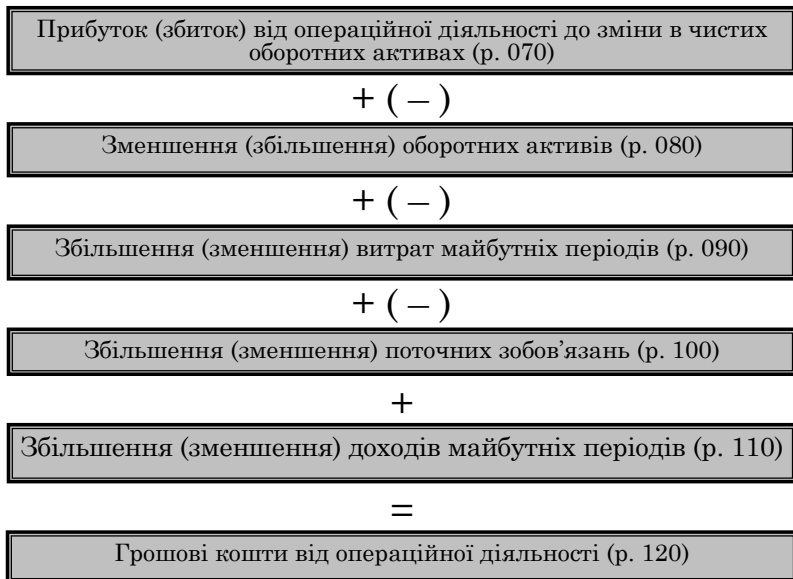


Рис. 17.6. Визначення грошових коштів від операційної діяльності

Крок 4. Шляхом вирахування із суми грошових коштів від операційної діяльності сплачених відсотків та податків на прибуток визначається чистий рух коштів до надзвичайних подій (рис. 17.7).

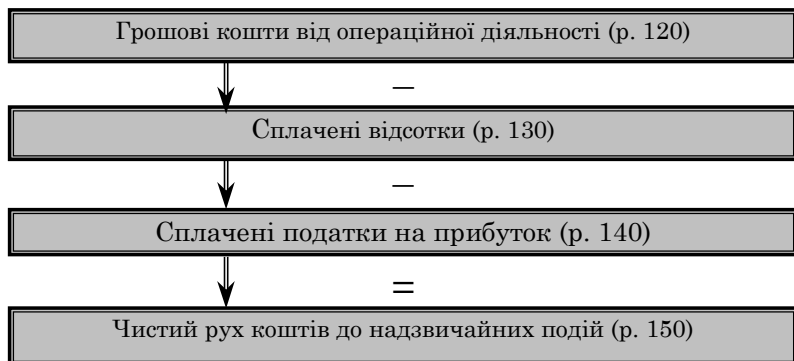


Рис. 17.7. Визначення чистого руху грошових коштів до надзвичайних подій

Крок 5. Для визначення чистого руху коштів від операційної діяльності необхідно враховувати рух коштів внаслідок надзвичайних подій, які не пов'язані з інвестиційною або фінансовою діяльністю (рис. 17.8).

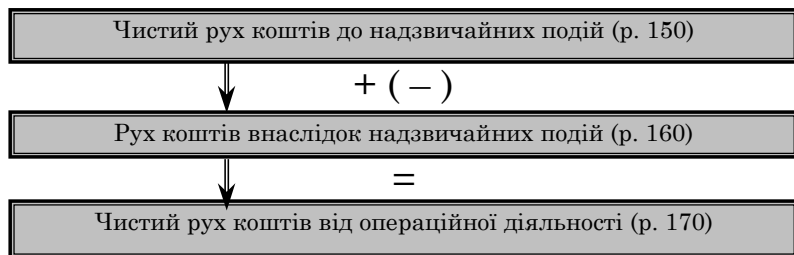


Рис. 17.8. Визначення чистого руху коштів від операційної діяльності

На підставі аналізу визначається надходження або видаток коштів від інвестиційної діяльності: змін у статтях необоротних активів, поточних фінансових інвестицій та статей звіту про фінансові результати (дохід від участі в капіталі, інші фінансові доходи, інші доходи, втрати від участі в капіталі, інші втрати). Результати такого аналізу відображуються у відповідних статтях розділу II звіту про рух грошових коштів.

Як результат фінансової діяльності, для визначення надходження та видатку коштів слід проаналізувати зміни у статтях балансу розділу «Власний капітал» та статтях, пов'язаних з фінансовою діяльністю наведених у розділах балансу: забезпечення наступних витрат і платежів, довгострокові і поточні зобов'язання тощо.

17.2.4. Характеристика П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал»

Зміст і форма «Звіту про власний капітал» і загальні вимоги до розкриття його статей регламентуються П(С)БО 5. Метою складання звіту є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу протягом звітного періоду. Для забезпечення порівняльного аналізу інформації підприємства повинні додавати до річного звіту «Звіт про власний капітал» за попередній рік. Поняття «капітал» асоціюється з поняттям «власність». При створенні підприємства його стартовий капітал втілюється в активах, інвестованих засновниками і є вартістю майна підприємства. На цьому етапі підприємство ще не має зовнішньої заборгованості,

облікова формула $A = Z + K$ набуває вигляду $A = K$, оскільки $Z = 0$. Саме так трактується початковий статутний капітал П(С)БО 2 «Баланс». Статутний капітал — зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства. Здійснюючи свою діяльність, підприємство використовує залучені капітали, тобто створює борги. Щодо активів підприємства, боргові зобов'язання підтверджують права і вимоги кредиторів ($A = Z + K$) і мають вищий пріоритет порівняно з вимогами власника. Тому власний капітал підприємства визначається як різниця між вартістю його майна і борговими зобов'язаннями: $K = A - Z$.

Власний капітал — це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Сума власного капіталу може збільшуватись на суму конвертування зобов'язань, а також збільшення вартості активів, не пов'язаного із підвищенням заборгованості перед кредиторами (дооцінка необоротних активів).

Напроти, зменшення власного капіталу підприємства буде відбуватися внаслідок виходу учасників, викупу чи анулювання викуплених акцій, зменшення номінальної вартості акцій або з інших причин.

В балансі за П(С)БО 2 вимагається відображення таких статей власного капіталу: статутний капітал; пайовий капітал; додатковий вкладений капітал; інший додатковий капітал; резервний капітал; нерозподілений прибуток (непокритий збиток); неоплачений капітал; вилучений капітал.

Склад капіталу та порядок його формування за даними балансу показано на рис. 17.9.

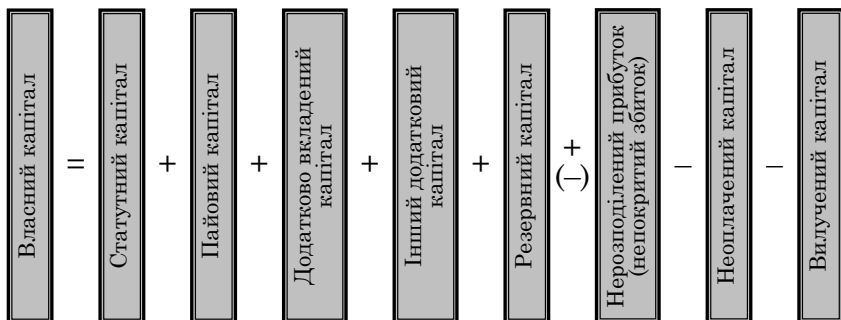


Рис. 17.9. Структура формування власного капіталу за даними балансу

Операції, які викликають зміни власного капіталу, у звіті об'єднані в сім розділів: коригування; переоцінка; чистий прибуток (збиток) за звітний період; розподіл прибутку; внески учасників; вилучення капіталу; інші зміни в капіталі. Зміст статей звіту про власний капітал наведено в табл. 17.4.

17.4. Зміст статей власного капіталу

Стаття	Зміст
«Залишок на початок року» «Залишок на кінець року»	Суми власного капіталу, наведені в балансі підприємства відповідно на початок і кінець року
«Зміна облікової політики» «Виправлення помилок» «Інші зміни»	Суми коригувань, передбачених П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»
«Скоригований залишок»	Залишок власного капіталу на початок звітного року після внесення відповідних коригувань.
«Переоцінка активів»	Дані, які відображують збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки засобів та інших активів у порядку, передбаченому відповідними положенням (стандартами)
«Чистий прибуток (збиток) за звітний період»	Сума чистого прибутку (збитку) зі звіту про фінансові результати.
«Розподіл прибутку»	Дані, які відображують розподіл прибутку між учасниками (власниками) підприємства або спрямування прибутку до статутного капіталу, резервного капіталу тощо
«Внески учасників»	Дані про збільшення статутного капіталу підприємства та зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу підприємства
«Вилучення капіталу»	Дані про зменшення власного капіталу підприємства внаслідок виходу учасника, викупу чи анулювання викуплених акцій акціонерним товариством, зменшення номінальної вартості акцій або з інших причин
«Інші зміни в капіталі»	Дані про всі інші зміни у власному капіталі підприємства, що не були включені до вищезазначених статей, зокрема, списання невідшкодованих збитків, безкоштовно отримані активи та інші зміни
«Разом змін в капіталі»	Підсумок змін у складі власного капіталу за звітний період, що визначається як сума скоригованого залишку власного капіталу на початок року та всіх змін протягом звітного року внаслідок переоцінки активів

Поелементне розшифрування залишків власного капіталу та основний їх зміст наведені в таблиці 17.5.

17.5. Поелементне розшифрування власного капіталу

Пор. №	Стаття власного капіталу	№ графи у звіті	Зміст
1	Статутний капітал	3	Зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства
2	Пайовий капітал	4	Сума пайових внесків членів спілок та інших підприємств, що передбачено установчими документами. Ця стаття застосовується кредитними спілками, колективними підприємствами та іншими, в яких частина власного капіталу формується у вигляді пайових внесків
3	Додатковий вкладений капітал	5	Сума перевищення вартості реалізації випущених акцій над номінальною вартістю (емісійний дохід)
4	Інший додатковий капітал	6	Сума дооцінки необоротних активів, вартість активів безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб та інші види додаткового капіталу
5	Резервний капітал	7	Сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства. Резервний капітал створюється в акціонерному товаристві, і ТОВ у розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25 % статутного капіталу. Він призначається на покриття непередбачених витрат, збитків, на оплату боргів підприємства при його ліквідації
6	Нерозподілений прибуток (непокрытий збиток)	8	Прибуток, реінвестований у підприємство або непокрытий збиток. Він є складовою частиною власного капіталу. Сума нерозподіленого прибутку поточного року розраховується таким чином: нерозділений прибуток за попередній рік + чистий прибуток за поточний рік – дивіденди за поточний рік – відрахування на поповнення резервного капіталу. Сума непокрытого збитку наводиться у дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу
7	Неоплачений капітал	9	Заборгованість власників (учасників) по внесках до статутного капіталу
8	Вилучений капітал	10	Фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників

Різниця між номінальною та балансовою вартістю акцій, що анулюються, зменшує нерозподілений прибуток або додатковий вкладений капітал.

коштів підприємства. Нижче наводиться орієнтовний перелік подій після дати балансу.

1. Події, які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату балансу:

- оголошення банкрутом дебітора підприємства, заборгованість якого раніше була визнана сумнівною;
- переоцінка активів після звітної дати, яка свідчить про стійке зниження їх вартості, визначеної на дату балансу;
- продаж запасів, який свідчить про необґрунтованість оцінки чистої вартості їх реалізації на дату балансу;
- отримання від страхової організації матеріалів про уточнення розміру страхового відшкодування, переговори щодо якого велись на звітну дату.

2. Події, які вказують на обставини, що виникли після дати балансу:

- прийняття рішення щодо організації підприємства;
- придбання цілісного майнового комплексу;
- рішення про припинення операцій, які становлять значну частину основної діяльності підприємства;
- знищення активів підприємства внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха або іншої надзвичайної події;
- непрогнозовані зміни індексу цін і валютних курсів;
- прийняття законодавчих актів, які впливають на діяльність підприємства;
- дивіденди за звітний період, які оголошені підприємством після дати балансу.

Як здійснюється виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах?

Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах, здійснюється коригуванням сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного періоду.

Помилки виникають внаслідок арифметичних розрахунків, неправильного застосування принципів обліку або навмисно.

При виправленні помилок важливо простежити вплив допущеної помилки на фінансові результати і похідні розрахунки, а саме податок на прибуток, нарахованих дивідендів, формування резервного капіталу, розрахунку показника прибутковості акцій.

Для виправлення помилок необхідно:

1. Визначити суму помилки, допущеної в попередні звітні періоди, що призводить до коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного періоду.

2. Відобразити суму коригування нерозподіленого прибутку за попередній звітний період у Балансі.

3. Відобразити суму коригування нерозподіленого прибутку за попередній звітний період у Звіті про власний капітал.

4. Розкрити інформацію про вплив помилки і коригування в Примітках до річної фінансової звітності.

Приклад 1. У березні 2003 р. підприємство виявило суттєву помилку в нарахуванні суми амортизації в попередньому році, в результаті якої була занижена сума прибутку на 15 тис. грн. Нерозподілений прибуток за попередній рік становив 35 тис. грн.

17.6. Звіт про власний капітал (форма 4)

(тис. грн).

Стаття	Код	Статут-ний капі-тал	Резерв-ний капі-тал	Нерозпо-ділений прибуток	Разом
Залишок на початок року	010	450	65	35	550
Коригування:					
Зміна облікової політики	020				
Виправлення помилок	030			15	15
Інші зміни	040				
Скоригований залишок на початок року	050	450	65	50	565

Як бачимо, виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності. У нашому прикладі допущено помилку у попередньому звітному періоді на 15 тис. грн. збільшили суму нерозподіленого прибутку з 35 тис. грн до 50 тис. грн.

Наслідки зміни в облікових оцінках слід включати до тієї самої статті Звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалась для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки.

Наслідки зміни облікових оцінок слід включати до Звіту про фінансові результати в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди.

Як відобразити в обліку зміни облікової політики і облікової оцінки?

Одним із важливих аспектів впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку є розширення прав підприємства у формуванні облікової політики.

При формуванні облікової політики підприємство повинно використовувати однакові методи обліку безперервно впродовж пе-

ріоду діяльності. Виходячи з принципу послідовності, для ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємства використовують методи обліку, які ґрунтуються на певних оцінках. Внаслідок невизначеності підприємницької діяльності не всі статті фінансової звітності можуть бути точно виміряні, їх можна тільки попередньо оцінити (див. «Облікова оцінка»).

Облікова оцінка, як правило, застосовується для оцінки сумнівної дебіторської заборгованості за товари, роботи (послуги) нарахуванням резерву, визначенням терміну корисної експлуатації необоротних активів при нарахуванні амортизації тощо. Потреба в перегляді попередньої оцінки може виникнути у зв'язку зі зміною обставин, на яких ґрунтується оцінка, появою нової інформації тощо. Перегляд облікових оцінок не впливає на суму нерозподіленого прибутку минулого періоду, оскільки стоується поточного і майбутнього періодів. Внаслідок зміни облікової оцінки змінюється сума витрат поточного і наступних звітних періодів, а тому зміст бухгалтерського запису залишається без змін, а уточнюється сума.

Розглянемо на прикладах відображення в обліку зміни облікової оцінки і облікової політики.

Приклад 2. Відображення зміни облікової оцінки.

1 січня 2001 р. приватним сільськогосподарським підприємством (ПСП) «Маяк» придбано вантажний автомобіль вартістю 330 000 грн з очікуваним терміном експлуатації 4 роки і розрахунковою ліквідаційною вартістю 20 000 грн.

В 2003 р. підприємством переглянуто термін експлуатації автомобіля, в результаті термін експлуатації збільшено до 8 років, а ліквідаційну вартість оцінено в 10 000 грн.

Зробимо розрахунок впливу змін облікової оцінки (табл. 17.7).

17.7. Розрахунок впливу змін облікової оцінки

Пор. №	Показники	Сума, грн
1	Первісна вартість вантажного автомобіля	330 000
2	Амортизована сума (330 000 – 20 000)	310 000
3	Річна сума амортизації (310 000 : 4)	77 500
4	Сума нарахованої амортизації до зміни оцінки (77 500 × 2)	155 000
5	Залишкова вартість (310 000 – 155 000)	155 000
	Амортизація за 2003 р. і наступні звітні періоди	
6	Амортизаційна сума (155 000 – 10 000)	145 000
7	Річна сума амортизації (145 000 : 6)	24 167

В бухгалтерському обліку в 2003 р. на суму 24 167 грн дебетують рахунок 23 «Виробництво» і кредитують субрахунок 131 «Знос основних засобів».

У Примітках до річної фінансової звітності доцільно розкрити зміну облікової оцінки таким записом: «У 2003 р. керівництво ПСП «Маяк» визначило, що термін експлуатації вантажного автомобіля перевищує попередньо встановле-

ний на 4 роки. До облікової оцінки внесено зміни, що відображують прийняття рішення. Отже, виробничі витрати зменшилися на 53 333 (77 500 – 24 167)».

Приклад 3. Відображення змін облікової політики.

31 грудня 2003 р. ПСП «Маяк» ухвалило рішення змінити метод обліку витрат палива і перейти від методу ФІФО до методу середньозваженої вартості, оскільки попередній метод не достовірно відображує фінансове становище. Розрахунок зміни облікової політики наведено в табл. 17.8.

17.8. Розрахунок впливу змін облікової політики

Пор. №	Показники для розрахунку	Сума, грн
1	Вартість використаного на виробництво озимої пшениці пального за методом ФІФО становила згідно з даними бухгалтерського обліку	300 000
2	Собівартість використаного на виробництво озимої пшениці пального за методом середньозваженої собівартості (розрахують для відображення змін)	250 000
3	Сума коригування (300 000 – 250 000) фактичної собівартості реалізації	50 000
4	Сума коригування податку на прибуток одержаного від реалізації озимої пшениці (50 000 × 30 %)	15 000

Відображення впливу змін облікової політики на бухгалтерських рахунках виглядає так:

1. Нарховано податок на прибуток
дебет рахунка 98 «Податок на прибуток»
кредит субрахунка 641 «Розрахунки за податками» — 15 000;
2. Списано податок на прибуток на фінансові результати підприємства
дебет субрахунка 791 «Результати основної діяльності»
кредит рахунка 98 «Податок на прибуток» — 15 000;
3. Збільшено суму нерозподіленого прибутку (50 000 – 15000)
дебет субрахунка 791 «Результати основної діяльності»
кредит субрахунка 441 «Прибуток нерозподілений» — 35 000.

Як здійснюється виправлення помилок, допущених після дати балансу?

Нагадаємо, що згідно із загальними положеннями П(С)БО 6 подією після дати Балансу є подія, яка відбулася між датою Балансу і датою затвердження фінансової звітності та вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

При формуванні фінансової звітності інформація про значні події має бути доведена до відома, щоб не допустити виправлення її.

Часовою межею відсікання господарських операцій і подій, які приймаються до уваги при складанні звітності, є дата затвердження звітності.

Події після дати балансу можуть призвести до позитивних чи негативних результатів (доходів чи витрат).

Орієнтовний перелік подій після дати балансу наведено в цьому розділі.

Приклад 4. Відображення подій, що сталися після дати балансу.

ПСП «Маяк» застрахувало в Національній акціонерній страховій компанії «Оранта» озиму пшеницю. В результаті стихійного лиха посіви озимої пшениці загинули. Витрати на її вирощування становили 250 000 грн. Відшкодування збитків страховою компанією згідно з повідомленням, яке надійшло 10 серпня 2002 р. в ПСП «Маяк», становили 200 000 грн, а тому збитки підприємства від надзвичайних подій за 2002 р. становили 50 000 грн (250 000 – 200 000).

1 лютого 2003 р. отримано нове повідомлення від страхової компанії, в якому гарантується відшкодування збитків від стихійного лиха лише на суму 150 000 грн. В табл. 17.9 наведено облік цих операцій.

17.9. Облік операцій по уточненню розміру страхового відшкодування за посіви, що загинули в результаті стихійного лиха

Пор. №	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
	Операції за 2002 рік			
1	Списані витрати по вирощуванню озимої пшениці, що загинула в результаті стихійного лиха	991	231	250 000
2	Відображено суму страхового відшкодування	377	751	200 000
3	Зменшені фінансові результати на суму втрат по вирощуванню озимої пшениці, що загинула в результаті стихійного лиха	794	991	250 000
4	Віднесено на фінансові результати страхове відшкодування	751	794	200 000
5	Відображено суму непокритого збитку від стихійного лиха	442	794	50 000
	Операції за 2003 рік			
1	На підставі повідомлення про зменшення страхового відшкодування збитків від стихійного лиха (200 000 – 150 000) збільшується сума непокритого збитку	442	377	50 000

17.4. Примітки до річної фінансової звітності згідно з вимогами П(С)БО

Річний звіт дає змогу користувачам оцінити реальні зміни фінансового стану підприємства за рік. В цих умовах істотно зростає роль такої складової річного фінансового звіту, як примітки. Ще раз зауважимо, що примітки мають подаватися підприємствами лише у складі річного звіту у вигляді уніфікованої таблиці як додаток до річного звіту. Під примітками до фінансових звітів необхідно розуміти сукупність показників і пояснень, яка

забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також іншу інформацію, що передбачена відповідними положеннями (стандартами).

У Примітках до річної фінансової звітності слід розкривати:

- облікову політику підприємства;
- інформацію, яку не наведено безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами);
- інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

Обсяг інформації, який наводиться в примітках, та форму викладення матеріалу (у вигляді тексту, таблиць, схем тощо) підприємства визначають самостійно, дотримуючись вимог чинних нормативних актів.

Показники, що підлягають розкриттю в примітках, регламентуються відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

На що необхідно звернути увагу при розкритті інформації у Примітках до річної фінансової звітності щодо нематеріальних активів?

Показники, що підлягають розкриттю інформації щодо нематеріальних активів у примітках до річної фінансової звітності, регламентуються П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». По кожній групі нематеріальних активів наводиться така інформація:

➤ вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі;

➤ методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів. Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу;

➤ наявність та рух у звітному році. Рух нематеріальних активів за групами і всередині кожної групи передбачає надання інформації про надходження: безкоштовне отримання, внесок до статутного капіталу, придбання за грошові кошти, обмін на подібний актив, обмін на неподібний актив, створення на підприємстві. За аналогічними напрямками надано інформацію про вибуття нематеріальних активів;

➤ вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження прав власності (переданих у заставу, отриманих за рахунок цільових асигнувань тощо).

Як розкривається інформація про основні засоби у Примітках до річної фінансової звітності?

Показники, що підлягають розкриттю інформації щодо основних засобів надається інформація:

- ▶ вартість (первісна або переоцінена), за якою основні засоби відображені в балансі;
- ▶ методи амортизації, що застосовуються підприємством, та діапазон строків корисного використання (експлуатації). Метод амортизації основних засобів вибирається підприємством самостійно із запропонованих П(С)БО 7 методів, а саме: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого;
- ▶ наявність та рух основних засобів у звітному році;
- ▶ вартість основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження володіння, користування та розпорядження;
- ▶ вартість переданих у заставу основних засобів;
- ▶ сума капітальних вкладень на придбання і будівництво основних засобів за звітний рік;
- ▶ залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовується (консервація, реконструкція тощо);
- ▶ первісна вартість повністю амортизованих основних засобів, які продовжують використовуватись; залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу;
- ▶ первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки основних засобів, отриманих за рахунок цільового фінансування.

У Примітках до річної фінансової звітності наводиться також інформація про зміну розміру додаткового капіталу в результаті переоцінки основних засобів та обмеження щодо його розподілу між власниками (учасниками).

На чому необхідно зосередити увагу при розкритті інформації про запаси в Примітках до річної фінансової звітності?

Інформація щодо запасів розкривається в Примітках до річної фінансової звітності згідно з вимогами П(С)БО 9 «Запаси».

В примітках перш за все необхідно зосередити увагу на методах оцінки запасів, які надходять на підприємство і які використані на виробництво або реалізовані.

Нагадаємо, що придбані або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісною вартістю запасів, що придбані за плату є собівартість придбання, а первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства є собівартість її виробництва. Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу визнається погоджена справедлива вартість. За справедливою вартістю оцінюються також запаси, що надійшли на підприємство безоплатно і придбані в обмін на неподібні запаси.

При відпуску запасів у виробництво, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості, ФІФО, ЛІФО, нормативних затрат, ціни продажу. Якщо для оцінки запасів використовується метод ЛІФО, то в примітках наводиться різниця між вартістю запасів, відображеної на дату балансу в обліку і звітності, і найменшою з вартості, обчисленої із застосуванням методу середньозваженої собівартості, ФІФО, чистої вартості реалізації.

Певна увага в Примітках до річної фінансової звітності надається інформації про балансову вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп на початок і кінець року, а саме: сировину і матеріали; покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби; паливо; тару і тарні матеріали; будівельні матеріали, матеріали, які передані в переробку; запасні частини; матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали.

Окремо надається інформація про балансову вартість тварин на вирощуванні та відгодівлі за групами тварин: молодняк тварин; тварини на відгодівлі; птахи; звірі; кролі; сім'ї бджіл; доросла худоба; худоба, прийнята від населення для реалізації.

В примітках до фінансової звітності обов'язковою є інформація про балансову вартість запасів, переданих у переробку, комісію, в заставу.

Які показники щодо власного капіталу підлягають розкриттю в Примітках до річної фінансової звітності?

Показники щодо власного капіталу, які підлягають розкриттю в Примітках до річної фінансової звітності, затверджені П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал». В стандарті підкреслюється, що всі підприємства показують у примітках призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу (крім статутного капіталу), а саме: пайового капіталу, додатково вкладеного капіталу, резервного капіталу, нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), неоплаченого капіталу і вилученого капіталу. По кож-

ному елементу власного капіталу наводиться структура на початок і кінець року, його збільшення і зменшення за рік за даними аналітичного обліку. Щодо резервного капіталу обов'язково необхідно вказати його питому вагу від прибутку, напрям і розмір використання.

В інформації щодо нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) наводяться склад прибутку (збитку) за видами діяльності.

В інформації щодо неоплаченого і вилученого капіталу наводяться дані про склад цього капіталу за терміном утворення з виділенням розміру неоплаченого у встановлений строк капіталу, дані про рух (збільшення, зменшення) вилученого та неоплаченого капіталу за даними аналітичного обліку.

Акціонерні товариства наводять у примітках до фінансових звітів інформацію про:

1. Загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які передбачається здійснити передплату.

2. Загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які здійснено передплату, у порівнянні із передбаченими величинами.

3. Загальну суму коштів, одержаних в ході передплати на акції, у такому розрізі:

► усі грошові кошти, внесені як плата за акції, із зазначенням кількості акцій;

► вартісна оцінка майна, внесеного як плата за акції, із зазначенням кількості акцій;

► загальна сума іноземної валюти, внесеної як плата за акції, із зазначенням кількості акцій та курсу, за яким валюту зараховано в облік.

4. Акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями:

► кількість випущених акцій із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу;

► номінальна вартість акції;

► зміни протягом звітного періоду у кількості акцій, що перебувають в обігу;

► права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, у тім числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу;

► акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам;

► перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють;

► кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частки яких у статутному капіталі перевищують 5 %;

► акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими контрактами із зазначенням їх термінів і сум.

5. Накопичену суму дивідендів, несплачених за привілейованими акціями.

6. Суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди було передбачено, але формально не затверджено.

Всі інші підприємства наводять у примітках до фінансових звітів інформацію про:

► розподіл часток статутного капіталу між власниками;

► права, привілеї або обмеження щодо цих часток;

► зміни у складі часток власників у статутному капіталі.

Яка додаткова інформація про рух грошових коштів розкривається у Примітках до річної фінансової звітності?

У Примітках до річної фінансової звітності наводиться (розкривається) інформація про:

а) склад грошових коштів;

б) склад статей «Інші надходження», «Інші платежі» та інших статей, які об'єднують декілька видів грошових потоків;

в) негрошові операції інвестиційної та фінансової діяльності;

г) наявність значного сальдо грошових коштів, які є в наявності у підприємства і які недоступні для використання групою, до якої належить підприємство.

У випадку придбання або продажу майнових комплексів протягом звітного періоду наводиться (розкривається) інформація про:

а) загальну вартість придбання або реалізації майнового комплексу;

б) частину загальної вартості майнового комплексу, яку, відповідно, було сплачено або отримано у формі грошових коштів;

в) суму грошових коштів у складі активів майнових комплексів, що були придбані чи реалізовані;

г) суму активів (крім грошових коштів) і зобов'язань придбаного або реалізованого майнового комплексу в розрізі окремих статей.

Застереження щодо розкриття інформації про рух грошових коштів у Примітках до річних фінансових звітів наведено в П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів».

Як розкривається інформація про дебіторську заборгованість у Примітках до річної фінансової звітності згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»?

дебіторська заборгованість);

- метод визначення величини резерву сумнівних боргів;
- сума поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги в розрізі її класифікації за строками непогашення.

Як розкривається інформація про зобов'язання у Примітках до річної фінансової звітності згідно зі стандартом 11 «Зобов'язання»?

включені до статей балансу «Інші довгострокові зобов'язання», «Інші поточні зобов'язання».

Підприємство щодо кожного виду забезпечень наводить таку інформацію:

- цільове призначення, причини невизначеності та очікуваний строк погашення;
- залишок забезпечення на початок і кінець звітного періоду;
- збільшення забезпечення протягом звітного періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань;
- сума забезпечення, що використана протягом звітного періоду;
- не використана сума забезпечення, що сторнована у звітному періоді;
- сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що враховано при оцінці забезпечення.

За кожним видом непередбачених зобов'язань наводиться така інформація:

- стислий опис зобов'язання та його сума;
- невизначеність щодо суми або строку погашення;
- сума очікуваного погашення зобов'язання іншою стороною.

У Примітках до річної фінансової звітності наведено таку інформацію:

- перелік дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості;
- перелік дебіторів і суми дебіторської заборгованості пов'язаних сторін, з виділенням внутрішньо групового сальдо дебіторської заборгованості;
- склад і суми статті балансу «Інша

У Примітках до річної фінансової звітності наводиться така інформація:

- сума та строки погашення зобов'язання, яке було виключено зі складу поточних зобов'язань відповідно до п. 8 цього Положення (стандарту) з обґрунтуванням причин цього;

- перелік і суми зобов'язань, що

Який встановлено порядок розкриття інформації щодо виправлення помилок, які мали місце в підприємстві?

У Примітках до річних фінансових звітів слід розкривати таку інформацію щодо виправлення помилок, які мали місце в попередніх періодах:

- зміст і суму помилки;
- статті фінансової звітності минулих періодів, які були переобчислені з

метою повторного подання порівняльної інформації;

➤ факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного оприлюднення.

Підприємству слід розкривати зміст і суму змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період або, як очікується, суттєво впливатимуть на майбутні періоди.

У разі зміни в обліковій політиці підприємству слід розкривати:

➤ причини та суть змін;

➤ суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення;

➤ факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобчислення.

У разі потреби розкриття події, що відбулася після дати балансу, слід надавати інформацію про зміст події та оцінку її впливу на фінансовий результат або обґрунтування щодо неможливості зробити таку оцінку.



Розділ 18

ОБЛІК НА ПОЗАБАЛАНСОВИХ РАХУНКАХ

18.1. Економічний зміст позабалансових рахунків та їх призначення

У практичній діяльності сільськогосподарських підприємств є багато випадків, коли підприємство використовує активи, що їм не належать.

Такі активи обліковують на спеціальних рахунках, сальдо яких не знаходить відображення в балансі підприємства. З цієї причини такі рахунки називають позабалансовими. Існування позабалансових рахунків зумовлено особливостями відносин власності.

Позабалансові рахунки призначені для узагальнення інформації про наявність і рух:

- ▶ цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі);
- ▶ умовних прав і зобов'язань підприємства (застави, гарантії, зобов'язання тощо);
- ▶ бланків суворого обліку;
- ▶ списаних активів (нестачі цінностей, дебіторська заборгованість) для спостереження за можливістю їх відшкодування винними особами (боржниками).

Бухгалтерський облік зазначених цінностей, умовних прав і зобов'язань ведеться за простою системою, за якою записи про надходження, вибуття, використання, продаж матеріальних цінностей, бланків суворого обліку, утворення умовних прав і зобов'язань, списання з балансу майна внаслідок нестачі, псування та дебіторської заборгованості проводяться тільки на одному позабалансовому рахунку із зазначенням змісту і кількісно-вартісних показників операції.

Товарно-матеріальні цінності відображуються за договірною вартістю або за вартістю, що зазначена у приймально-передавальних актах. Орендовані основні засоби відображуються за вартістю, що зазначена в договорах оперативної (операційної) оренди. Бланки суворого обліку відображуються за умовною вартістю в установленому порядку. Умовні права й зобов'язання відображуються за вартістю, зазначеною в документах про гарантії й зобов'язання.

Товарно-матеріальні цінності та основні засоби, вартість яких відображено на позабалансових рахунках, підлягають інвентаризації в порядку, що діє для цінностей, відображених на балансових рахунках відповідного класу.

18.2. Облік орендованих необоротних активів

Для позабалансового обліку орендованих необоротних активів призначено рахунок 01 «Орендовані необоротні активи».

На цьому рахунку обліковуються активи у вигляді основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів, що отримані підприємством на підставі договорів операційної оренди (лізингу) та обліковуються на балансі орендодавця.

Облік отриманих в оренду активів здійснюється за видами активів.

Прийняті в оперативну оренду основні засоби і нематеріальні активи зараховуються на позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця, що зазначається в договорі операційної оренди.

Збільшення залишку рахунка 01 «Орендовані необоротні активи» відбувається при прийнятті на облік основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів, що отримані в оперативну оренду, зменшення — при їх поверненні орендодавцю та у випадках перенесення заборгованості перед орендодавцем за орендовані необоротні активи на баланс.

Аналітичний облік орендованих необоротних активів ведеться за видами активів.

18.3. Облік активів, що знаходяться на відповідальному зберіганні

Для позабалансового обліку активів, що знаходяться на відповідальному зберіганні, призначено рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні».

Рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні» призначено для обліку цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, прийняті на комісію, у переробку, до монтажу, в довірче управління. Облік цих цінностей ведеться за цінами, що передбачені в договорах, приймально-передатвальних актах тощо. Усі товарно-матеріальні цінності, що обліковуються на цьому рахунку, інвентаризуються в порядку і строки, передбачені для власних цінностей.

Позабалансовий рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні» має такі субрахунки:

021 «Устаткування, прийняте для монтажу»;

022 «Матеріали, прийняті для переробки»;

023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні»;

024 «Товари, прийняті на комісію»;

025 «Майно в довірчому управлінні».

На позабалансовому субрахунку 021 «Устаткування, прийняте для монтажу» обліковуються підрядною організацією обладнання, устаткування та інші товарно-матеріальні цінності, які надійшли від замовника та прийняті для монтажу. Аналітичний облік обладнання, устаткування та інших товарно-матеріальних цінностей, прийнятих для монтажу, ведеться за замовниками, за видами товарно-матеріальних цінностей, окремими об'єктами й агрегатами та місцями їх розташування. Облік затрат на монтаж цих цінностей здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості самих цінностей, прийнятих для монтажу).

На позабалансовому субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» ведеться облік руху надходження сировини та матеріалів від замовника, які прийняті для переробки (давальницька сировина) і не оплачуються одержувачем, та їх вибуття (у тім числі в іншому матеріальному вигляді). Аналітичний облік давальницької сировини ведеться за замовниками, видами сировини й матеріалів та за місцями їх зберігання чи переробки. Облік затрат з переробки чи доробки давальницької сировини здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості давальницької сировини замовника).

На позабалансовому субрахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні» ведеться облік прийнятих товарно-матеріальних цінностей на відповідальне зберігання з приводу відмови від акцепту розрахункових документів постачальників; одержаних від постачальників, але несплачених товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), заборонених до витрачання до їх

оплати; одержаних ТМЦ надміру, чим у видаткових документах постачальників; сплачених покупцями товарно-матеріальних цінностей, які дозволено, як виняток, залишати на відповідальному зберіганні, оформлених охоронними розписками, та не вивезених з причин, не залежних від підприємства тощо. Аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей, прийнятих на відповідальне зберігання, ведеться по підприємствах-власниках, за видами, сортами та місцями зберігання. Цінності, що залишені на відповідальне зберігання, мають зберігатися окремо від власних.

На позабалансовому субрахунку 024 «Товари, прийняті на комісію» обліковуються одержані товари у межах договорів комісії (консигнації), поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари. Аналітичний облік товарів, прийнятих на комісію (консигнацію), ведеться за видами товарів та комітентами.

На позабалансовому субрахунку 025 «Майно в довірчому управлінні» обліковується майно, що надійшло в довірче управління, а також товарно-матеріальні цінності, які надійшли повіреному при виконанні доручення довірителя на підставі договору доручення від третіх осіб. Аналітичний облік ведеться за об'єктами, ТМЦ, місцезнаходженнями та власниками.

18.4. Облік контрактних зобов'язань

Для обліку контрактних зобов'язань призначено рахунок 03 «Контрактні зобов'язання».

Цей рахунок призначений для узагальнення інформації про наявність та рух зобов'язань по укладених контрактах, а також контролю за їх виконанням.

На рахунку 03 «Контрактні зобов'язання» ведеться облік по деривативах (форвардних і ф'ючерсних контрактах, опціонах) та інших контрактах, розкриття інформації щодо яких передбачено відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. **Дериватив** — стандартний документ, що засвідчує право або зобов'язання придбати або продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти, на визначених ним умовах у майбутньому. Відповідно до виду цінностей деривативи розподіляються на фондові, валютні, товарні.

Облік зобов'язань здійснюється в оцінці, передбаченій контрактами.

Списуються контрактні зобов'язання з рахунка у разі виконання, ліквідації, відмови від виконання, передачі або продажу зобов'язання за контрактом іншим особам.

Аналітичний облік ведеться за видами зобов'язань.

18.5. Облік непередбачених активів і зобов'язань

Для обліку непередбачених активів і зобов'язань призначено рахунок 04 «Непередбачені активи й зобов'язання».

Рахунок 04 «Непередбачені активи й зобов'язання» використовується для накопичення інформації про наявність непередбачених (потенційних) активів та непередбачених (потенційних) зобов'язань. Ці активи або зобов'язання виникли при узгодженні минулих господарських операцій та стануть реальними, якщо відбудеться або не відбудеться в майбутньому одна чи кілька невизначених подій. Це визначення включає три основних характеристики непередбачених активів та зобов'язань: 1) наявна обставина; 2) невизначеність кінцевого результату цієї обставини; 3) вирішення невизначеності на основі однієї або кількох майбутніх подій.

Інформація про існування таких активів та зобов'язань необхідна для розкриття її в примітках до фінансових звітів. Загальні методологічні принципи обліку, подання та розкриття потенційних активів та зобов'язань підприємства викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання».

Рахунок 04 «Непередбачені активи й зобов'язання» має такі субрахунки:

041 «Непередбачені активи»;

042 «Непередбачені зобов'язання».

На субрахунку 041 «Непередбачені активи» ведеться накопичення інформації про наявність непередбачених активів, щодо яких існує ймовірність надходження економічних вигод у сумі очікуваного відшкодування збитків. Списуються непередбачені активи в міру того, як вони визнаються чи не визнаються при вирішенні невизначених подій.

На субрахунку 042 «Непередбачені зобов'язання» ведеться накопичення інформації про наявність непередбаченого зобов'язання, яке може вимагати витрачання ресурсів (але повної впевненості щодо цього зобов'язання немає) в сумі очікуваних збитків.

18.6. Облік гарантій та забезпечень наданих

Для обліку гарантій та забезпечень наданих призначено рахунок 05 «Гарантії та забезпечення надані».

Рахунок 05 «Гарантії та забезпечення надані» передбачено для узагальнення інформації про наявність та рух виданих підприємством гарантій та забезпечень виконання як власних зобов'язань та платежів, так і зобов'язань та платежів інших підприємств (за договорами поруки).

Облік забезпечення здійснюється за вартістю, вказаною в документах про гарантії та забезпечення. Зокрема, на цьому рахунку обліковується:

- вартість активів підприємства, які оформлено договорами застави (та за сумами, визначеними в них), при цьому з балансу вартість цих активів не списується;

- вартість прийнятих на себе зобов'язань за договорами поруки;

- вартість інших гарантій та забезпечень.

Аналітичний облік гарантій та забезпечень ведеться за кожною наданою гарантією та забезпеченням.

Збільшення залишку на рахунку 05 «Гарантії та забезпечення надані» відбувається при видачі гарантій та забезпечень, зменшення — при погашенні заборгованості, на яку були вони надані, та при перенесенні зобов'язань за ними на баланс.

18.7. Облік гарантій та забезпечень отриманих

Для обліку гарантій та забезпечень отриманих передбачено рахунок 06 «Гарантії та забезпечення отримані», який призначений для узагальнення інформації про наявність та рух отриманих гарантій та забезпечень виконання зобов'язань та платежів.

Облік забезпечення провадиться за вартістю, вказаною в документах про гарантії та забезпечення. Зокрема, на цьому рахунку обліковуються:

- гарантії, отримані підприємством за третіх осіб;

- вартість товарно-матеріальних цінностей, основних засобів та цінних паперів (які знаходяться як на підприємстві, так і в депозиті нотаріальної контори чи банку), що становлять предмет застави;

- вартість інших гарантій та забезпечень.

Аналітичний облік гарантій та забезпечень ведеться за кожною отриманою гарантією та забезпеченням.

Збільшення залишку на рахунку 06 «Гарантії та забезпечення отримані» відбувається при одержанні гарантій та забезпечень, зменшення — при їх списанні внаслідок погашення заборгованості, на яку були вони надані, та при перенесенні заборгованості за ними на баланс.

18.8. Облік списаних активів

Для обліку списаних активів призначено рахунок 07 «Списані активи».

Рахунок 07 «Списані активи» призначено для узагальнення інформації про стан дебіторської заборгованості, списаної з балансу внаслідок неплатоспроможності боржників, та про суми невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей.

Зарахування на позабалансовий рахунок 07 суми здійснюється одночасно зі списанням суми нестач і втрат від псування цінностей та дебіторської заборгованості на витрати підприємства.

Рахунок 07 «Списані активи» має такі субрахунки:

071 «Списана дебіторська заборгованість»;

072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей».

Сума списаної дебіторської заборгованості обліковується на позабалансовому субрахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість» протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового становища боржника.

Дебіторська заборгованість остаточно списується з субрахунка 071 «Списана дебіторська заборгованість» після надходження суми в порядку відшкодування з одночасними записами за дебетом рахунків 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках» чи інших рахунків обліку активів і кредитом субрахунка 716 «Відшкодування раніше списаних активів» або у зв'язку із закінченням строку обліку такої заборгованості.

Зменшення суми невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей на субрахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» відображується після встановлення конкретних винуватців з одночасними записами за дебетом субрахунка 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і кредитом субрахунка 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Аналітичний облік на позабалансовому рахунку 07 «Списані активи» ведеться за боржниками та випадками встановлення нестач і втрат від псування цінностей.

18.9. Облік бланків суворого обліку

Для обліку бланків суворого обліку призначено рахунок 08 «Бланки суворого обліку».

На цьому рахунку ведеться облік наявності та руху бланків суворого обліку та суворої звітності, зокрема документів, що засвідчують особу, подію, право, освіту, трудовий стаж тощо (свідомства, посвідчення, трудова книжка, дипломи про освіту та інші); проїзних документів (квитки на проїзд, абонементні талони, документи на перевезення вантажів та інші); довіреностей на одержання цінностей та інших.

Перелік документів, які належать до бланків суворого обліку та суворої звітності, порядок їх зберігання й використання встановлюються відповідними нормативно-правовими актами.

Збільшення залишку рахунка 08 «Бланки суворого обліку» відбувається при надходженні (прийнятті на облік) бланків суворої звітності, зменшення — після використання або списання як непридатних чи таких, що не є в наявності.

Аналітичний облік ведеться за кожним бланком та місцями їх зберігання.

ЗМІСТ

Передмова	3
Розділ 1. ЗАВДАННЯ ТА ЄДИНІ ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ	9
1.1. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах — складова частина системи бухгалтерського обліку в Україні	9
1.2. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку з іншими економічними дисциплінами	12
1.3. Завдання бухгалтерського обліку в сучасних умовах. Фінансовий та управлінський облік	13
1.4. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»	16
1.5. План рахунків бухгалтерського обліку	21
1.6. Сутність систем і форм бухгалтерського обліку та їх розвиток у сільськогосподарських підприємствах	40
1.6.1. Загальні поняття про принципи застосування форм бухгалтерського обліку	40
1.6.2. Меморіально-ордерна форма	41
1.6.3. Журнал-Головна форма	44
1.6.4. Принципи побудови журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку	47
1.6.5. Принципи побудови машинно-орієнтованих форм бухгалтерського обліку. Засоби обчислювальної техніки і програмні засоби	52
Розділ 2. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ	59
2.1. Економічний зміст і завдання обліку грошових коштів	50
2.2. Облік касових операцій	61
2.3. Облік коштів на рахунках підприємства у банках в національній валюті	75
2.4. Облік операцій на поточних рахунках в іноземній валюті	103
2.5. Облік грошових коштів на інших поточних рахунках в банку	121
2.6. Облік інших коштів	131
2.7. Облік фінансових інвестицій	133
2.8. Облік операцій з векселями	155

Розділ 3. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ДЕБІТОРАМИ	175
3.1. Економічний зміст розрахункових операцій	175
3.2. Зміст Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»	179
3.3. Облік розрахунків з покупцями і замовниками	184
3.4. Облік розрахунків за виданими авансами	187
3.5. Облік розрахунків з підзвітними особами	189
3.6. Облік розрахунків за нарахованими доходами	203
3.7. Облік розрахунків за претензіями	208
3.8. Облік розрахунків по відшкодуванню матеріального збитку	212
3.9. Облік розрахунків з різними дебіторами	216
3.10. Облік резерву сумнівних боргів	220
Розділ 4. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ЗОБОВ'ЯЗАННЯМИ	223
4.1. Сутність розрахунків за зобов'язаннями	223
4.2. Облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями ..	224
4.3. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками	225
4.4. Облік розрахунків за податками й платежами	241
4.4.1. Фіксований сільськогосподарський податок	242
4.4.2. Податок на додану вартість	246
4.4.3. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків за податками і платежами	266
4.5. Облік розрахунків за страхуванням	268
4.5.1. Облік розрахунків за пенсійним забезпеченням	269
4.5.2. Облік розрахунків за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і страхуванням на випадок безробіття	272
4.5.3. Інші розрахунки за страхуванням	278
4.6. Облік розрахунків з учасниками	279
4.7. Облік розрахунків за іншими операціями	283
4.8. Облік кредитів банків	286
4.8.1. Економічний зміст кредитів банків і завдання їх обліку	286
4.8.2. Облік довгострокових кредитів банків	289
4.8.3. Облік короткострокових позичок	290
4.9. Облік доходів майбутніх періодів	291
Розділ 5. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ, ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ І ТОВАРІВ	293
5.1. Економічний зміст запасів на сільськогосподарських підприємствах і завдання їх обліку	293
5.2. Оцінка запасів	295
5.3. Облік виробничих запасів	303
5.3.1. Документальне оформлення надходження виробничих запасів	303
5.3.2. Синтетичний та аналітичний облік виробничих запасів	309
5.3.3. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку руху виробничих запасів	314
5.4. Облік готової продукції сільськогосподарського виробництва	322
5.4.1. Документальне оформлення надходження і використання готової продукції	323

5.4.2. Синтетичний та аналітичний облік готової продукції сільськогосподарського виробництва	332
5.5. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів	333
5.6. Облік товарів	338
5.7. Облік виробничих запасів, готової продукції і товарів за журнально-ордерною формою	340
Розділ 6. ОБЛІК ТВАРИН НА ВИРОЩУВАННІ ТА ВІДГОДІВЛІ ..	343
6.1. Економічний зміст і об'єкт бухгалтерського обліку	343
6.2. Завдання обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі	345
6.3. Оцінка і порядок оформлення надходження молодняка тварин зі сторони	346
6.4. Оцінка і порядок оформлення надходження приплоду	349
6.5. Оцінка і порядок оформлення приросту живої маси	351
6.6. Оцінка і порядок оформлення вибуття тварин на вирощуванні та відгодівлі	354
6.7. Оцінка і порядок оформлення руху тварин на підприємстві	356
6.8. Облік тварин за центрами відповідальності (на фермах, у бригадах, цехах)	359
6.9. Порядок проведення інвентаризації та переоцінки тварин	360
6.10. Характеристика рахунка для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух тварин на вирощуванні та відгодівлі	360
6.11. Кореспонденція рахунків по руху тварин на вирощуванні та відгодівлі	363
6.12. Облік тварин в бухгалтерії підприємства	365
Розділ 7. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	375
7.1. Економічний зміст основних засобів і завдання їх обліку	375
7.2. Класифікація основних засобів	376
7.3. Оцінка основних засобів	378
7.4. Облік переоцінки основних засобів	383
7.5. Облік надходження основних засобів	388
7.6. Облік амортизації (зносу) необоротних активів	407
7.7. Облік вибуття основних засобів	419
7.8. Облік інших необоротних активів	422
7.9. Облік нематеріальних активів	425
Розділ 8. ОБЛІК КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ	433
8.1. Економічний зміст капітальних інвестицій	433
8.2. Первинний облік капітальних інвестицій	434
8.3. Синтетичний та аналітичний облік витрат на капітальні інвестиції	437
Розділ 9. ОБЛІК ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ	453
9.1. Економічний зміст і завдання обліку	453
9.2. Трудові відносини на підприємстві	454
9.2.1. Трудовий договір (контракт)	454
9.2.2. Трудові книжки	456
9.2.3. Форми первинного обліку	457

9.2.4. Колективний договір.....	459
9.2.5. Матеріальна відповідальність працівників	460
9.2.6. Розірвання трудового договору	462
9.3. Форми і види оплати праці	463
9.4. Склад фонду оплати праці	468
9.5. Первинний облік праці та її оплати	471
9.6. Узагальнення та групування даних з обліку праці	473
9.7. Особливості оформлення трудових угод і оплата робіт за трудовими угодами	479
9.8. Облік розрахунків допомоги з тимчасової непрацездатності	480
9.9. Облік розрахунків щорічних і додаткових відпусток	490
9.10. Особливості нарахування інших додаткових оплат	493
9.11. Утримання із заробітної плати	497
9.11.1. Утримання із заробітної плати прибуткового податку з громадян.....	497
9.11.2. Утримання із заробітної плати працівника за виконавчими листами та інші утримання	501
9.11.3. Нарахування на заробітну плату та утримання із неї загальнодержавних внесків на соціальне страхування	507
9.11.4. Порядок надання звітності про суми виплачених доходів і утриманих з них податків та інших обов'язкових платежів.....	509
9.12. Синтетичний облік розрахунків з оплати праці та контроль за використанням фонду оплати праці	513

Розділ 10. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

10.1. Визначення власного капіталу та його функції	521
10.2. Облік статутного капіталу	523
10.3. Облік пайового капіталу	528
10.4. Облік додаткового капіталу	530
10.5. Облік резервного капіталу	532
10.6. Облік вилученого капіталу	534
10.7. Облік неоплаченого капіталу	536
10.8. Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків)	537
10.9. Звіт про власний капітал	540
10.10. Облік джерел фінансування майбутніх витрат і платежів	542
10.10.1. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів	543
10.10.2. Облік цільового фінансування і цільових надходжень	545

Розділ 11. ОБЛІК ВИРОБНИЦТВА

11.1. Завдання обліку виробництва	553
11.2. Економічний зміст виробничих витрат та їх класифікація.....	554
11.2.1. Склад витрат виробництва.....	555
11.2.2. Класифікація витрат за елементами та її зв'язок із класифікацією витрат за статтями калькуляції.....	558
11.3. Характеристика обліку виробництва як складової частини фінансового та управлінського обліку.....	560
11.4. Облік допоміжних виробництв, утримання та експлуатації машин й обладнання	568
11.5. Облік витрат та виконання робіт машинно-тракторного парку	580

11.5.1. Економічний зміст витрат машинно-тракторного парку і завдання їх обліку	580
11.5.2. Первинний облік роботи тракторів, комбайнів та інших самохідних машин.....	581
11.5.3. Бухгалтерський облік витрат машинно-тракторного парку	584
11.5.4. Розрахунок фактичної собівартості транспортних робіт тракторного парку	586
11.6. Облік витрат на організацію виробництва і управління.....	591
11.6.1. Економічний зміст витрат на організацію виробництва і управління	591
11.6.2. Облік та розподіл загальновиробничих витрат	591
11.6.3. Облік адміністративних витрат	594
11.7. Облік витрат майбутніх періодів	596
11.8. Облік витрат і виходу продукції рослинництва	596
11.9. Облік витрат і виходу продукції тваринництва	601
11.10. Облік витрат і виходу продукції промислових виробництв.....	604
11.11. Облік браку у виробництві	609
11.12. Облік витрат за елементами	611
11.12.1. Призначення рахунків для обліку витрат за елементами	611
11.12.2. Облік матеріальних витрат	613
11.12.3. Облік витрат на оплату праці	615
11.12.4. Облік відрахувань на соціальні заходи	616
11.12.5. Облік амортизації	618
11.12.6. Облік інших операційних витрат	620
11.13. Зведений облік виробництва.....	621

Розділ 12. КАЛЬКУЛЯЦІЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ) НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ . 623

12.1. Обчислення собівартості робіт і послуг допоміжних виробництв	624
12.2. Обчислення собівартості продукції рослинництва	627
12.3. Обчислення собівартості продукції тваринництва	633

Розділ 13. ОБЛІК ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ, ВИТРАТ І РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ 645 |

13.1. Сутність доходу, його визначення й оцінка	645
13.2. Облік формування доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	650
13.2.1. Економічний зміст реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	650
13.2.2. Первинна документація з реалізації продукції	652
13.2.3. Синтетичний і аналітичний облік реалізації продукції, товарів, робіт та послуг	658
13.3. Облік формування доходу і витрат іншої операційної діяльності	666
13.4. Облік формування доходу і витрат фінансової діяльності	674
13.5. Облік формування доходів і витрат від іншої звичайної діяльності	678
13.6. Облік формування надзвичайних доходів і витрат	683
13.7. Облік податку на прибуток	688

Розділ 14. ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ ТА ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ	695
14.1. Поняття фінансових результатів та порядок їх формування	695
14.2. Облік формування фінансових результатів	700
Розділ. 15. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ В СЕЛЯНСЬКИХ (ФЕРМЕРСЬКИХ) ГОСПОДАРСТВАХ	703
15.1. Законодавча база для розвитку фермерства	703
15.2. Принципи формування фермерства як виду підприємницької діяльності	703
15.3. Документальне оформлення відносин власності селянського (фермерського) господарства	704
15.4. Оцінка майна селянського (фермерського) господарства	706
15.5. Сутність форм обліку у фермерському господарстві	706
15.6. Організація аналітичного обліку	718
15.7. Облік орендованих земель	725
15.8. Взаємовідносини фермерського господарства з фінансовою системою	727
15.9. Спрощена система оподаткування селянських (фермерських) господарств	730
15.10. Організація оформлення трудових відносин та розрахунки з оплати праці членів сім'ї та залучених громадян у фермерських господарствах	730
15.11. Організація обліку витрат фермерського господарства	732
15.12. Облік доходів фермерського господарства	733
15.13. Визначення фінансового результату діяльності фермерського господарства	734
15.14. Порядок ведення обліку в інших господарствах	735
15.15. Фінансова звітність селянських (фермерських) господарств	738
Розділ 16. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ АКТИВІВ І ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПІДПРИЄМСТВА	743
16.1. Мета і завдання інвентаризації	743
16.2. Строки проведення інвентаризації	744
16.3. Порядок проведення інвентаризації	745
16.4. Відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку	748
Розділ 17. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ	753
17.1. Склад і призначення фінансової звітності	753
17.2. Характеристика П(С)БО 2 «Баланс», П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів», П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал»	756
17.2.1. Характеристика П(С)БО 2 «Баланс»	756
17.2.2. Характеристика П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» ...	759
17.2.3. Характеристика П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів»	763
17.2.4. Характеристика П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал»	768
17.3. Виправлення помилок та інші зміни у фінансових звітах	772
17.4. Примітки до річної фінансової звітності згідно з вимогами П(С)БО	777

Розділ 18. ОБЛІК НА ПОЗАБАЛАНСОВИХ РАХУНКАХ	785
18.1. Економічний зміст позабалансових рахунків та їх призначення	785
18.2. Облік орендованих необоротних активів	786
18.3. Облік активів, що знаходяться на відповідальному зберіганні	786
18.4. Облік контрактних зобов'язань	788
18.5. Облік непередбачених активів і зобов'язань	789
18.6. Облік гарантій та забезпечень наданих	790
18.7. Облік гарантій та забезпечень отриманих	790
18.8. Облік списаних активів	791
18.9. Облік бланків суворого обліку	792

Навчальне видання

Огійчук Микола Феодосійович
Плаксієнко Валерій Якович
Панченко Людмила Георгіївна
Сколотій Людмила Олександрівна
Беленкова Марія Іванівна
Шев'якова Таїсія Павлівна
Шандурська Валентина Георгіївна
Авілкова Ольга Григорівна
Лавриненко Людмила Іванівна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК **НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ** **ПІДПРИЄМСТВАХ**

Оправа і титул *В. С. Жиборовського*
Комп'ютерна верстка *Л. М. Кіпріянової*

Видавництво «Вища освіта»,
04119, Київ-119, вул. Сім'ї Хохлових, 15

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру
суб'єкта видавничої справи ДК № 662 від 06.11.2001

Підп. до друку 27.03.2003. Формат 60 × 84/16. Папір офс. № 1.
Гарнітура Century Schoolbook. Друк офс. Ум. друк. арк. 53,5.
Обл.-вид. арк. 48,35. Зам. №

З питань придбання навчальної літератури
звертатися до ТОВ «АЛЕРТА»
04205, м. Київ, просп. Оболонський, 16а.
Тел. (044) 410-17-53; 418-34-51
E-mail: alerta@ukr.net

Надруковано з плівок, виготовлених у видавництві «Вища освіта»,
на ВАТ «Білоцерківська книжкова фабрика»,
09117, м. Біла Церква, вул. Л. Курбаса, 4