

Міністерство освіти і науки України
ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»

Кафедра обліку і оподаткування

Конспект лекцій

з навчальної дисципліни „Фінансовий облік ”
для здобувачів освітнього ступеня молодший бакалавр
за спеціальністю 071 „Облік і оподаткування”

ТЕМА 1

ОСНОВИ ПОБУДОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

План лекції:

1. Фінансовий облік на аграрних підприємствах, як складова частина системи обліку в Україні .
2. Завдання фінансового обліку в сучасних умовах та організація фінансового обліку на підприємствах
3. Сутність та призначення стандартів бухгалтерського обліку. План рахунків. Облікова політика
4. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві
5. Фінансова звітність підприємств

1. Фінансовий облік в системі бухгалтерського обліку в Україні

Підприємства є суб'єктами підприємницької діяльності, їхні види визначаються за формами власності і формами господарювання. Згідно з законодавством на підприємствах бухгалтерський облік здійснюється на приватних підприємствах, в сільськогосподарських кооперативах, господарських товариствах, 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.

Господарські товариства поділяються на акціонерні товариства (ПАТ або ПрАТ), 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.

2

Акціонерним товариством 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, розміри 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 товариством 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.

Фермерські господарства є формою підприємництва, спрямованою на виробництво товарна сільськогосподарської продукції, її переробку та реалізацію. В сільському господарстві їхня кількість постійно збільшується.

Всі 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,

Вивчення дисципліни створює базу для подальшого вивчення спеціальних економічних дисциплін за фаховим спрямуванням «Облік і оподаткування», до яких належить: аудит, облік торгівельних операцій, бухгалтерський облік у сільському господарстві, облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності, управлінський облік, організація обліку на підприємствах малого бізнесу.

Фінансовий 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.

2. Завдання фінансового обліку в сучасних умовах та організація фінансового обліку на підприємствах

3

Фінансовий та управлінський облік

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.

Фінансовий облік – комплексний синтетичний облік всієї господарської і фінансової діяльності підприємства, який в цілому характеризує фінансово-майновий стан підприємства, результати діяльності та рух коштів відповідно до вимог законодавства.

Нормативно-правова база, яка регулює порядок ведення фінансового обліку:

1) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV;

2) Положення (стандарти) бухгалтерського обліку;

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та

господарських операцій підприємств та організацій

3) Інструкція по застосуванню плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій.

Організація 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.

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 розмежовувати 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.

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

Питання організації бухгалтерського обліку на 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

3. Сутність та призначення стандартів бухгалтерського обліку, плану рахунків

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів;

- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Державну політику у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюють Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державне казначейство України, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах повноважень, передбачених законодавством.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Методологічна рада з бухгалтерського обліку утворюється з висококваліфікованих науковців, спеціалістів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств, представників громадських організацій бухгалтерів та аудиторів України.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

Структура положення П(С)БО визначається обсягом та змістом питань, які він розглядає. В той же час кожне положення (стандарт) бухгалтерського обліку:

- включає загальні положення, які пояснюють його мету, сферу застосування;

- містить визначення всіх основних термінів, які використовуються в стандарті;

- визначає порядок оцінки та деталізації інформації відповідних об'єктів у фінансовій звітності.

Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках встановлюється Національним банком України відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ устанавлюється Державним казначейством України відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку за погодженням з Міністерством фінансів України. Для відображення господарських операцій підприємствами, установами план рахунків.

Назва	Сфера застосування
1. План рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом МФУ від 30.11.99 р. №291	Підприємства, організації та інші юридичні особи (крім банків і бюджетних установ), а також виділені на окремий баланс філії, відділення та інші відособлені підрозділи юридичних осіб
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затв. наказом МФУ від 19.04.2001 р. №186	Суб'єкти малого підприємництва

План рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій забезпечує складання фінансової звітності.

4. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві

Організація фінансового обліку знаходиться в компетенції власника підприємства чи уповноваженої ним особи згідно з діючим законодавством та установчими документами. Це означає, що власник чи виконавчий орган, який здійснює керівництво підприємством, несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій в первинних документах, збереження документів, реєстрів та звітності на протязі встановленого терміну, але не менше трьох років.

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

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» підприємствам надана можливість вибирати одну із 4-х **форм організації обліку** на підприємстві:

- 1) введення в штат підприємства посади бухгалтера чи створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- 2) користування послугами спеціаліста по бухгалтерському обліку, який зареєстрований як підприємець без створення юридичної особи;
- 3) ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією чи аудиторською фірмою;

4) самостійне ведення бухгалтерського обліку і складання звітності безпосередньо власником чи керівником. Дана форма організації бухгалтерського обліку звичайно застосовується на невеликих приватних підприємствах. Цю форму заборонено використовувати на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися (акціонерні товариства, банки, довірчі товариства, інвестиційні фонди, в бюджетних установах тощо).

Підприємство самостійно визначає облікову політику і вибирає форму бухгалтерського обліку.

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і надання фінансової звітності.

Згідно з принципом послідовності повинне бути постійне (з року в рік) застосування облікової політики, яка може змінюватися якщо:

- змінюються статутні вимоги;
- змінюються вимоги органа, який затверджує П(С)БО;
- нові положення облікової політики забезпечать достовірне відображення подій чи операцій у фінансовій звітності.

Не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:

1) подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або

операцій;

2) подій або операцій, які не відбувалися раніше.

Положення, які необхідно висвітлювати в обліковій політиці підприємства:

1) межа істотності. Істотною інформацією вважається інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності;

2) порядок визначення операційного циклу з метою класифікації активів. Операційний цикл – це проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності і отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції чи товарів, послуг;

3) порядок визнання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, термінів їх корисного використання, методів нарахування амортизації та ліквідаційної вартості;

4) порядок визнання нематеріальних активів, термінів їх корисного використання та методів нарахування амортизації з врахуванням норм, встановлених стандартами бухгалтерського обліку;

5) методи оцінки вибуття запасів;

6) порядок визначення резервів сумнівних боргів;

7) необхідність створення резервів для забезпечення майбутніх витрат і платежів (оплата відпусток, додаткове пенсійне забезпечення, виконання гарантійних зобов'язань тощо);

8) перелік і склад статей калькулювання (для управлінського обліку) тощо.

Форма бухгалтерського обліку – певна система облікових реєстрів, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних. Виділяють журнальну, меморіально-ордерну, спрощену, комп'ютерну

форми бухгалтерського обліку.

Малі підприємства використовують одну з двох форм ведення бухгалтерського обліку.

- а) просту форму бухгалтерського обліку;
- б) спрощену форму бухгалтерського обліку.

Проста форма бухгалтерського обліку передбачає використання Журналу обліку господарських операцій і застосовується малими підприємствами з незначним документооборотом (кількістю господарських операцій), які виконують нематеріаломісткі роботи і послуги.

Спрощена форма бухгалтерського обліку використовується суб'єктами малого підприємництва, діяльність яких пов'язана з виконанням матеріаломістких робіт і послуг і які здійснюють більшу кількість операцій. Цю форму використовують підприємства, які мають основні засоби, виробничі запаси, товари і готову продукцію. Вона передбачає узагальнення інформації про господарські операції у таких регістрах бухгалтерського обліку.

Основними перевагами комп'ютерної форми ведення обліку, порівняно з паперовою, є:

- вбудовані бухгалтерські знання (у програму закладено правила формування тих чи інших бухгалтерських проводок по господарських операціях, тобто форма бухгалтерського обліку наповнюється специфічними бухгалтерськими знаннями);
- паралельне ведення обліку за декількома стандартами (на базі одних і тих же одноразово введених даних можна отримувати декілька систем оцінок і показників, що розраховуються за різними методиками);
- забезпечення отримання необхідної внутрішньої та зовнішньої звітності за вимогою управлінського персоналу (використання комп'ютерної техніки дозволяє отримувати інформацію з бажаним ступенем деталізації у будь-який момент часу).

Підприємство самостійно розробляє систему і форми управлінського обліку, в якому застосовується більш детальне групування витрат і доходів у розрізі:

- центрів відповідальності;
- господарських і географічних сегментів діяльності;
- видів діяльності;
- технологічних процесів.

При цьому керівництво підприємства обирає різні методи калькулювання витрат, показники і форми внутрішньої звітності, терміни їх подання.

Підприємство самостійно затверджує правила документообороту та визначає права працівників на підписування документів.

Документооборот – це рух документів на підприємстві з моменту їх отримання (створення) до завершення виконання (передачі в архів).

Первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Первинні документи повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення.

При реалізації товарів за готівку допускається складання первинного документа не рідше одного разу на день на підставі даних касових апаратів, чеків тощо. Для контролю та впорядкування обробки інформації на основі первинних документів можуть складатися зведені документи. Первинні документи, створені в електронному вигляді, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Облікові реєстри – це носії спеціального формату (паперові, електронні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, машинограм тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого нагромадження, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку.

Інформація до облікових реєстрів переноситься після перевірки первинних документів за формою і змістом.

Перенесення інформації з первинних документів до облікових реєстрів повинно здійснюватися в міру її надходження до місця обробки (бухгалтерія, обчислювальна установка), проте не пізніше терміну, що забезпечує своєчасну виплату заробітної плати, складання бухгалтерської і статистичної звітності, декларацій і розрахунків.

5. Фінансова звітність підприємств

Фінансова звітність - бухгалтерська звітність, яка містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період

Фінансова звітність призначена для загального користування зовнішніми користувачами та передбачена Законом. Ст. 14 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" встановлює перелік організацій, які зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність шляхом її публікації.

Звітність необхідна для :

- прийняття рішень щодо придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- прийняття рішень щодо участі в капіталі підприємства;
- оцінки якості управління;
- оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- оцінки забезпеченості зобов'язань підприємства;
- визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу;
- регулювання діяльності підприємства;

Суб'єкти підприємницької діяльності повинні надавати різні види фінансової звітності

Згідно НП(С)БО 1 звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. При цьому існує таке поняття, як проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період та складається наростаючим підсумком з початку року.

Річна фінансова звітність підприємства

Підприємства	Складові				
	Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Звіт про рух грошових коштів	Звіт про власний капітал	Примітки
Всі підприємства (крім бюджетних організацій, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва)	+ Ф.1	+ Ф.2	+ Ф.3 Ф.3-н	+ Ф.4	+
Суб'єкти малого підприємництва	+ Ф. 1м	+ Ф.2м	-	-	-

Квартальна звітність (вона є скороченою) складається тільки з Балансу і Звіту про фінансові результати. Суб'єкти малого підприємництва за рік складають спрощену форму звітності - Баланс і Звіт про фінансові результати.

У фінансовій звітності повинна бути зазначена валюта, в якій відображаються елементи звітності, та одиниця її виміру

ТЕМА 2 ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ.

1. Визначення грошових коштів Облік наявності та руху грошових коштів в касі.

2. Облік операцій на поточних рахунках в банках. Облік грошових коштів в дорозі та грошових документів.

3. Визначення і види дебіторської заборгованості.

4. Облік довгострокової дебіторської заборгованості.

5. Облік розрахунків із покупцями та замовниками.

6. Облік векселів одержаних.

7. Облік іншої дебіторської заборгованості.

8. Облік резерву сумнівних боргів.

9. Поняття поточних фінансових інвестицій. Загальна характеристика рахунків. Документування господарських операцій. Аналітичний облік поточних фінансових інвестицій. Облік операцій з поточними фінансовими інвестиціями.

1. Визначення грошових коштів Облік наявності та руху грошових коштів в касі.

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.

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

Касові операції (надходження до каси готівки і видача) здійснюються відповідно до Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Постанова Правління Національного банку України від 29.12.2017 р. № 148. Всі підприємства незалежно від форм власності зобов'язані зберігати належні їм кошти в установах банків, а одержану суму готівки витратити за цільовим призначенням.

Згідно пп. 16 п. 3 Положення № 148 ліміт залишку готівки в касі — це граничний розмір суми готівки, яка може залишатися в касі у неробочий час і забезпечити роботу на початок наступного робочого дня.

Тобто, ліміт каси — це можливий залишок готівки на кінець робочого дня в будь-якому місці, що підпадає під визначення поняття "каса" (згідно пп. 8 п. 3 Положення № 148 каса - це приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, приймання, видачі, зберігання готівки і касових документів).

Не встановлюється ліміт каси (згідно п. 14 та п. 51 Положення № 148) банкам, фізичним особам - підприємцям, релігійним організаціям (що не здійснюють виробничої або іншої підприємницької діяльності).

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

виданими підзвіт сумами.

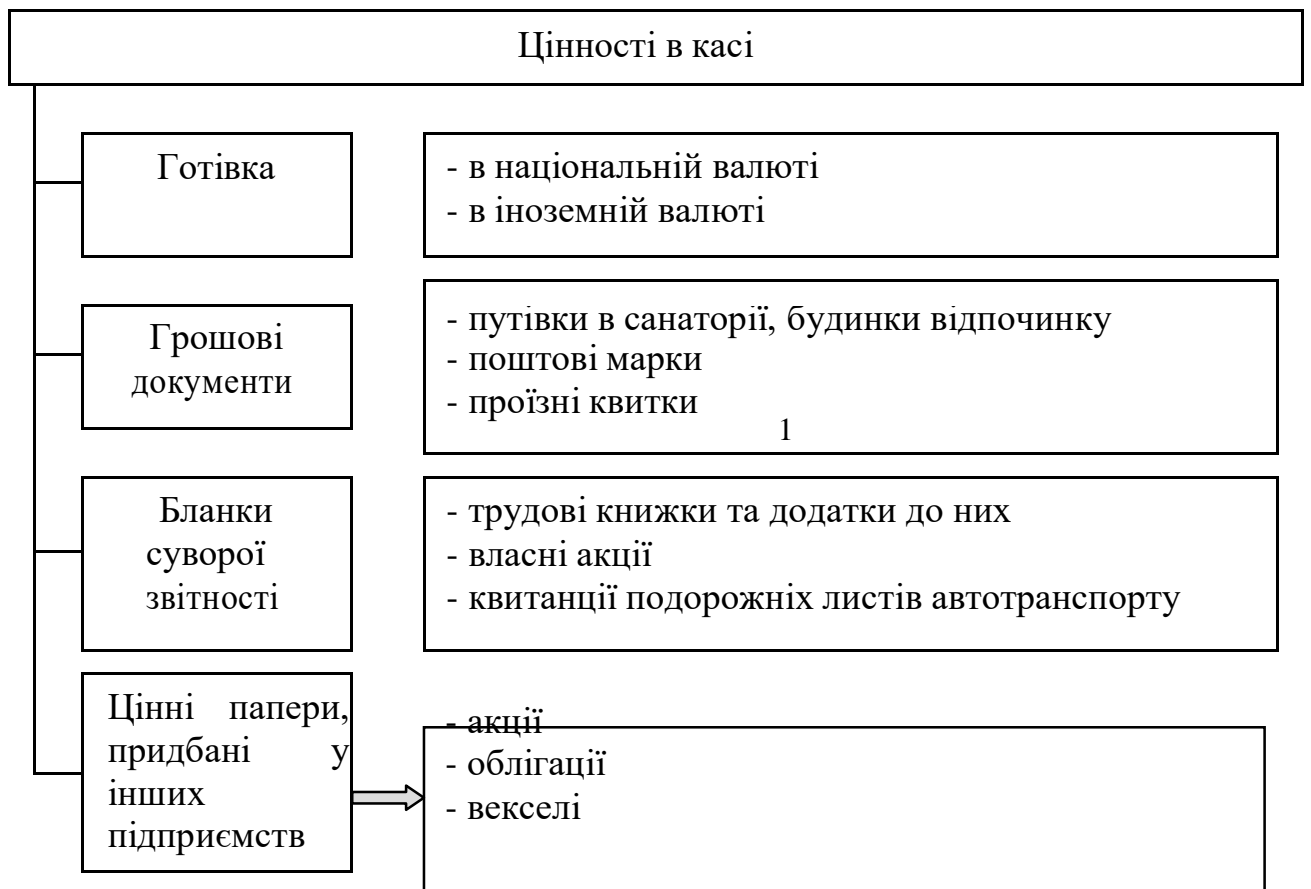
Особи, які одержали готівку в підзвіт, зобов'язані подати до бухгалтерії підприємства звіт про витрачені (або з якихось причин не витрачені) суми не пізніше:

- за відрядженнями - з робочих днів після повернення з відрядження;
- на закупівлю продукції - не пізніше 10 робочих днів з дня видачі готівки підзвіт;
- на всі інші виробничі (господарські) потреби - наступного робочого дня після видачі її підзвіт.

Ліміт не дуже-то потрібний підприємствам, що одержують виручку лише в безготівковій формі, навіть якщо виплачують готівкою з каси зарплату добові у відрядження, підзвітні суми і тому подібне. Готівка на зарплату, отримана в банку, зберігається в касі протягом 5 робочих днів і не вважається понадлімітним залишком. Для тих, хто не встановив собі ліміт, він вважається нульовим.

Касою називається спеціально обладнане та ізольоване приміщення, призначене для збереження і видачі готівки. 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.

- У касі підприємства можуть зберігатися цінності



Цінності, які можуть зберігатися в касі

Ведення касових операцій на підприємстві здійснює: касир, якщо ця посада передбачена штатним розкладом;

бухгалтер чи інший працівник, на якого покладаються обов'язки касира згідно письмового розпорядження керівника підприємства, якщо штатним розкладом посада касира не передбачена. На підприємстві укладається з касиром договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

Документом, на підставі якого приймають у касу готівку, є прибутковий касовий ордер (тип. ф. КО-1). Готівку з каси видають за видатковим касовим ордером (тип. ф. КО-2), платіжними відомостями.

Всі прибуткові і видаткові ордери та документи, складаються без помилок, не дозволяється виправлень. Всі прибуткові і видаткові касові ордери та документи, що їх замінюють, до передачі в касу реєструють у бухгалтерії в "Журнали реєстрації прибуткових та видаткових касових документів" (тип. ф. № КО-3).

Надходження і видачу грошей облічують 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 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. Касова книжка повинна бути пронумерована, прошнурована і скріплена печаткою.

Звіт касира є реєстром аналітичного обліку. Бухгалтерська обробка звітів касира полягає у 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. Після перевірки касового звіту в спеціальній графі проставляються кореспондуючі рахунки.

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 лишок грошових коштів. Акт необхідно оформити у день ревізії каси і підписати членами ревізійної комісії. У випадках, коли буде встановлено нестачу або лишок, комісія повинна вимагати від касира письмове пояснення.

Рахунок 30 "Готівка" призначений для узагальнення інформації про наявність та рух грошових готівкових коштів в касі підприємства. 301 "Готівка в національній валюті"; 302 "Готівка в іноземній валюті".

Кореспонденція по дебету рахунка 30 "Готівка":

№зп	Дебет	Кредит	Зміст господарської операції
1	301	303	Передано гроші з операційної каси в касу підприємства
2	30	31	Передано гроші з банку в касу.
3	30	34	Одержано готівку в погашення одержаних векселів.

4	30	36	Одержано готівку від покупця в оплату раніше відвантаженої продукції (робіт, послуг).
5	30	37	Одержано гроші від винної особи, підзвітних осіб, працівників в погашення раніше виданої позики.
6	30	41	Зроблено внесок готівкою учасником споживчого товариства.
7	30	42	Отримано готівкою безповоротну фінансову допомогу.
8	30	46	Погашено заборгованість за внесками засновників до власного капіталу.
9	30	48	Отримано готівкою цільове фінансування з бюджету.
10	30	50	Надійшла в касу довгострокова позика
11	30	55	Оприбутковано фінансову допомогу на зворотній основі.
12	30	60	Оприбуткована в касу короткострокова позика банку.
13	30	66	Повернено оплату праці, надлишково видану працівникам.
14	30	68	Одержано гроші від наймачів квартир чи орендарів не житлових приміщень.
15	30	70	Надійшла в касу виручка від продажу товарів в роздрібній торгівлі.
16	30	71	Одержані штрафи, пені, неустойки за невиконання господарських договорів.
17	30	719	Оприбутковані лишки готівки, виявлені під час інвентаризації
18	30	73	Одержано готівкою дивіденди від інших підприємств.
19	30	74	Одержано доходи від реалізації необоротних активів.

Кореспонденція по кредиту рахунка 30 "Готівка":

№зп	Дебет	Кредит	Зміст господарських операцій:
20	14	30	Придбано акції або облигації інших підприємств.
21	15	30	Оплачено готівкою витрати на монтаж або ремонт основних засобів.
22	31	30	Передано гроші з каси в банк.
23	33	30	Передано гроші інкасатору.
24	37	30	Видано готівкою безвідсоткову позику працівнику, видано в підзвіт, виплачено аліменти.
25	39	30	Проведено передплату за газети і журнали.
26	41	30	Повернуто власникам пайові частки.
27	45	30	Викуплено підприємством акції власної емісії.
28	48	30	Використано фонд цільового фінансування.
29	50	30	Погашено готівкою довгострокову позику банку.
30	51	30	Погашено заборгованість по раніше виданому векселю.
31	53	30	Погашено довгострокові зобов'язання з оренди.
32	55	30	Погашено готівкою інші довгострокові зобов'язання.
33	60	30	Погашено короткострокову позику банку.

34	63	30	Погашено заборгованість перед постачальниками і підрядниками.
35	65	30	Погашено заборгованість перед фондами соціального страхування та пенсійним фондом.
36	66	30	Виплачено заробітну плату працівникам підприємства
37	67	30	Виплачено дивіденди засновникам.
38	68	30	Погашено заборгованість перед іншими кредиторами.
39	947	30	Виявлена нестача готівки в касі під час інвентаризації

За дебетом рахунку 30 "Готівка" відображається надходження грошових коштів у касу підприємства, за кредитом - виплата грошових коштів із каси підприємства. Операції, що їх відображають на рахунку 30 записують до журнал 1 (для підприємств промисловості, торгівлі) (або журналу-ордера № 1 с.-г., журналу 1 підсумками за день на підставі звітів касира з доданими до них документами. На лицьовій стороні журналу-ордера 1 с.-г. відображають кредит рахунку 30, а на зворотній стороні - дебетові обороти по касі.)

2. Облік операцій на поточних рахунках в банках. Облік грошових коштів в дорозі та грошових документів.

Для зберігання коштів і здійснення безготівкових розрахунків в установі банку за місцем реєстрації підприємства або будь-якого банку України за згодою сторін відкриваються такі рахунки: • поточні; • поточні бюджетні; • депозитні; • інші рахунки. На відкриття і обслуговування банківського рахунку складається договір.

Безготівкові операції регламентуються: Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті: Інструкція НБУ № 22 від 21.01.2004 р., Положення про електронні гроші в Україні: Постанова Правління Національного банку України від 04.11.2010 р. № 481.

Безготівкові розрахунки здійснюються за такими формами розрахункових документів: • платіжних дорученнях; • платіжних вимогах-дорученнях; • чеках; векселях; • платіжних вимогах; • інкасових дорученнях.

Розрахункові документи повинні відповідати вимогам установлених стандартів і мати залежно від їх форми такі реквізити:

- назву документа;
- номер документа, дату, місяць і рік його виписки;
- назву платника і одержувача коштів;
- назву банків платника і одержувача, їх місце знаходження і умовні номери по МФО (код банку);
- суму платежу цифрами і прописом;
- призначення платежу, назву товару, посилання на документ, на підставі якого здійснено операцію (договір, рахунок, товарно-транспортний документ).

Платіжне доручення – розрахунковий документ, що містить письмове доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку зазначеної суми коштів та її перерахування на рахунок одержувача.

Платник має право зазначати в платіжному дорученні дату валютування, яка не може бути пізніше 10 календарних днів після складання платіжного доручення. Банк платника не приймає платіжного доручення, якщо дата валютування визначена пізніше 10 календарних днів після складання платіжного доручення. Банк отримувача до настання дати валютування, що зазначена в електронному розрахунковому документі, зараховує переказані кошти на відповідний рахунок і не пізніше наступного робочого дня згідно з порядком, передбаченим у договорі, повідомляє отримувача про надходження на його адресу коштів та дату їх валютування.

Банк, що обслуговує отримувача, зобов'язаний зарахувати кошти на рахунок отримувача на початок операційного дня, який визначений датою валютування.

Якщо дата валютування припадає на неробочий день, то банк отримувача зараховує кошти на його рахунок на початок першого робочого дня, наступного за днем, який визначений датою валютування.

Операцію з перерахування коштів з відповідного рахунку на рахунок отримувача банк отримувача оформляє меморіальним ордером, у реквізиті

«Призначення платежу» якого зазначає номер і дату електронного розрахункового документа, а також повторює текст реквізиту «Призначення платежу» цього електронного розрахункового документа.

Платіжне доручення від платника банк приймає до виконання за умови, що його сума не перевищує суму, яка є на рахунку платника.

Платіжні вимоги-доручення можуть застосовуватися в розрахунках усіма учасниками безготівкових розрахунків.

Верхня частина вимоги-доручення оформляється отримувачем коштів за формою, наведеною в Інструкції, згідно з вимогами до заповнення реквізитів розрахункових документів, і передається безпосередньо платнику не менше ніж у двох примірниках.

Доставку вимог-доручень до платника може здійснювати банк отримувача через банк платника на договірних умовах.

У разі згоди оплатити вимогу-доручення платник заповнює її нижню частину (від руки чи із застосуванням технічних засобів – незалежно від того, як заповнено верхню частину цього розрахункового документа) і подає до банку, що його обслуговує.

Сума, яку платник погоджується сплатити отримувачу та зазначає в нижній частині вимоги-доручення, не може перевищувати суму, яку вимагає до сплати отримувач і яка зазначена у верхній частині вимоги-доручення.

Платіжна вимога-доручення повертається без виконання, якщо сума, що зазначена платником, перевищує суму, що є на його рахунку. Банк платника приймає вимогу-доручення від платника протягом 20 календарних днів з дати оформлення її отримувачем.

Причини неоплати платником вимоги-доручення з'ясовуються безпосередньо між платником та отримувачем коштів без втручання банку.

Банківські платіжні картки (БПК) можуть застосовуватися:

- для здійснення безготівкових розрахунків;

- для отримання готівкових коштів;
- для видачі заробітної плати працівникам.

Здійснені операції по руху коштів на рахунку банк реєструє у виписці банку.

Виписка банку – це документ, який видається банком підприємству та відображає рух грошових коштів на рахунку.

Це реєстр аналітичного обліку за операціями на рахунку в банку та є підставою для здійснення бухгалтерських записів. Виписка банку повинна містити дату, номери рахунків дебіторів і кредиторів, коди операцій, суми.

Після отримання виписки банку бухгалтер здійснює її **контитування**.

Контитування виписки передбачає: її нумерацію; перевірку наявності первинних документів, на підставі яких зараховані або списані кошти; перевірку відповідності сум у виписці сумам, зазначених у виправдовуючі документах; здійснення кореспонденції рахунків.

При цьому бухгалтер повинен враховувати, що банк, зберігаючи грошові кошти підприємства, вважає себе його боржником і на цю суму має кредиторську заборгованість. Тому залишок коштів та їх надходження банк записує за кредитом, видачу коштів – за дебетом. На полях перевіреної виписки вказуються коди кореспондуючих рахунків. Дані з виписок переносяться до Журналу-ордеру 1 с.-г. та Відомості 1.2, після чого заповнюється головна книга та складається фінансова звітність. Облік безготівкових розрахунків ведеться на рахунку 31 «Рахунки в банках». За дебетом рахунку 31 відображається надходження грошових коштів, за кредитом – їх використання. Субрахунки 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» та 314 «Інші рахунки банку в іноземній валюті» призначені для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в іноземній валюті. Аналітичний облік за рахунком може вестись за видами рахунків, відкритих у банківських установах. Він повинен надавати можливість щоденно визначати залишки грошових коштів на рахунках в банках, їх рух за певний період, виявляти накопичення грошових коштів на рахунках в банках, їх рух за певний період.

Облік операцій на рахунках в банку

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Надходження коштів на поточні рахунки		
1. Одержано довгострокову дебіторську заборгованість	31	18
2. Одержано кошти на поточний рахунок з каси	31	30
3. Одержано кошти від покупців і замовників на поточний рахунок	31	36
4. Погашено іншу дебіторську заборгованість	31	37
5. Перепродано акції власної емісії	31	45
6. Надійшли внески учасників на поточний рахунок	31	46
7. Одержано на поточний рахунок цільові надходження	31	48
8. Одержано з банку:		

- довгострокові кредити	31	50
- короткострокові кредити	31	60
9. Одержано фінансову допомогу на зворотній основі	31	55
10. Повернуто кошти на рахунок підприємства:		
- з бюджету	31	64
- з фондів страхування	31	65
11. Одержано авансові платежі від покупців і замовників	31	681
12. Одержано доходи майбутніх періодів	31	69
13. Зараховано на рахунок підприємства:		
- виручку від реалізації товарів, робіт, послуг	31	70
- дохід від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, МШП)	31	71
- дохід від спільної діяльності	31	72
- суми отриманих дивідендів	31	73
- дохід від реалізації необоротних активів	31	74
14. Одержано суми страхового відшкодування від страхової організації	31	75
Використання коштів поточного рахунку		
1 Видано з поточного рахунку готівкою до каси	30	31
2. Одержано розрахункову чекову книжку, виставлено акредитив	313	31
3. Повернуто грошові кошти покупцям і замовникам	36	31
4 Сплачено з поточного рахунку авансові платежі постачальникам і підрядникам	371	31
5. Викуплено акції власної емісії у акціонерів	45	31
6. Використано кошти цільового фінансування	48	31
7. Погашено банку довгострокову позику	50	31
8. Погашено заборгованість за довгостроковим векселем	51	31
9. Погашено заборгованість за облігаціями	52	31
10. Погашено довгострокову заборгованість з оренди	53	31
11. Погашено інші довгострокові зобов'язання	55	31
12. Погашено банку короткострокову позику	60	31
13. Погашено заборгованість перед бюджетом	64	31
14. Погашено заборгованість перед фондами страхування	65	31
15. Перераховано суми заробітної плати на особисті рахунки працівників	661	31
16. Перераховано дивіденди учасникам	671	31
17. Перераховано з поточного рахунку кошти за іншою кредиторською заборгованістю	68	31
18. Оплачено витрати грошовими коштами з поточного рахунку	91-95, 97,99	31

При журнальній формі операції за кредитом рахунку 31 відображаються в

Журналі 1, за дебетом – у Відомості 1.2. Для с.г. підприємств (**журналу-ордера №1 с.г., відомість 1.2. с-г**). В Балансі залишок коштів на рахунках в банку відображається в активі в II розділі «Оборотні активи».

До інших коштів відносяться грошові документи та кошти в дорозі. До грошових документів (в національній та іноземній валюті) відносяться документи, які знаходяться в касі підприємства – поштові марки, оплачені проїзні документи, путівки до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку тощо. Грошові кошти в дорозі включають кошти, які внесені до каси банків, ощадні каси чи поштові відділення для подальшого їх зарахування на рахунки в банках.

Для узагальнення інформації про наявність і рух інших грошових коштів використовують рахунок 33 «Інші кошти», який має такі субрахунки:

331 «Грошові документи в національній валюті»; 332 «Грошові документи в іноземній валюті»;

333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»; 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»

За дебетом відображають надходження грошових документів у касу підприємства та грошових коштів в дорозі, за кредитом – вибуття грошових документів та списання коштів в дорозі після їх зарахування на відповідні рахунки. Аналітичний облік грошових документів ведеться за їх видами.

Кореспонденція рахунків з обліку інших грошових коштів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Облік грошових документів (331,332)		
1. Придбано грошові документи (поштові марки, проїзні документи тощо)	331	30,372
2. Видано проїзні документи в рахунок заробітної плати	66	331
3. Використано (списано) грошові документи	92,93, 94,99	331
4. Оплачено підприємством путівки	331	301,311
5. Видано працівникам путівки за рахунок підприємства	949	331
6. Вартість путівок погашена до каси	301	331
Облік грошових коштів в дорозі (333,334)		
1. Передано до банку готівку для зарахування на поточний рахунок	333	301
2. Зарховано кошти на поточний рахунок	311	333

Облік інших грошових коштів в Журналі 1 та Відомості 1.3. ((**журналу-ордера №1 с.г., відомість 1.3. с-г**).). Балансі грошові кошти та їх еквіваленти відображаються у складі оборотних активів в статті «Грошові кошти та їх еквіваленти». В кінці року підприємство складає Звіт про рух грошових коштів (ф. №3), який призначений для відображення руху грошових коштів в частині надходжень та виплат окремо за операційною, інвестиційною та фінансовою діяльністю.

3. Визначення і види дебіторської заборгованості.

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.

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

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг та оцінюється за первісною вартістю.

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.

4. Облік довгострокової дебіторської заборгованості.

Довгострокова дебіторська заборгованість - сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу. Датою балансу при цьому вважають останній день звітного періоду – 31 грудня.

До складу довгострокової дебіторської заборгованості відносять: заборгованість за майно, що передане у фінансову оренду; заборгованість, забезпечена довгостроковим векселем; іншу довгострокову заборгованість.

Бухгалтерський облік довгострокової дебіторської заборгованості ведуть на рахунку 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи" з відповідними субрахунками. За дебетом рахунку відображають виникнення

(збільшення) довгострокової дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення (списання). Рахунок активний, балансовий, сальдо відображають в першому розділі активу балансу в складі необоротних активів.

Облік заборгованості за майно, що передане у фінансову оренду ведуть на субрахунку 18.1 "Заборгованість за майно, що передане у фінансову оренду".

Аналітичний облік заборгованості за майно, що передане у фінансову оренду ведуть в розрізі укладених договорів. Розкриття інформації про оренду здійснюють в примітках до фінансової звітності.

Для обліку векселів одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості використовується субрахунок 18.2 "Довгострокові векселі одержані". Понятійний апарат, документальне оформлення та порядок розрахунків довгостроковими векселями одержаними аналогічний до обліку короткострокових векселів одержаних.

Аналітичний облік вексельних операцій ведуть за кожним одержаним векселем. Для обліку іншої довгострокової дебіторської заборгованості призначений субрахунок 18.3 "Інша довгострокова дебіторська заборгованість", на якому обліковують заборгованість, яка не відображена на інших субрахунках рахунку 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи", зокрема розрахунки з працівниками за виданими довгостроковими позиками тощо, інші види розрахунків.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку іншої довгострокової дебіторської заборгованості.

Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Дебет	Кредит
Видана довгострокова позика працівнику підприємства	Договір ВКО, Виписка банку	183	30,31
Погашена працівником підприємства довгострокова позика	ПКО Виписка банку Розрахункова відомість	30,31, 66	183
Відображено суму не поверненої працівником підприємства довгострокової позики при зверненні до суду	Договір, бухгалтерська довідка	374	183
Погашена неповернута працівником підприємства частина довгострокової позики за рахунок прибутку підприємства	Наказ, витяг з протоколу загальних зборів засновників (акціонерів), бухгалтерська довідка	443	183

Аналітичний облік за вказаним субрахунком ведуть окремо за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення та погашення. Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордера №3 Б с.-г.

5. Облік розрахунків із покупцями та замовниками.

На рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" ведеться узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, 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"

За дебетом рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у тім 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 рахунку відображає 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.

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожним покупцем та замовником, за кожним пред'явленим до сплати рахунком.

Основними джерелами інформації для контролю розрахункових відносин по товарних операціях служать первинні документи з обліку розрахунків з покупцями і замовниками.

Порядок та форми розрахунків між постачальником та покупцем визначаються в господарських договорах. Це найбільш розповсюджена підстава виникнення зобов'язань, основна форма реалізації товарно-грошових відносин в ринковій економіці. В основі обліку експортних угод без участі посередника лежить договір поставки. За ним українська сторона може отримувати грошові кошти від іноземного покупця до-або після відвантаження експортної продукції.

На суми оплати за відвантажену продукцію, виконані роботи та надані послуги підприємство надає розрахункові документи покупцю або замовнику

Первинні документи по розрахунках з покупцями та замовниками

Розрахунки з вітчизняними покупцями	Розрахунки з іноземними покупцями
Виникнення заборгованості	
накладні; рахунки-фактури; рахунки; акти прийнятих робіт, послуг; податкові накладні "товарно-транспортні накладні (ТМ-1) товарні накладні	комерційні документи (рахунки-фактури - транспортні накладні (СМК - залізнична накладна, авіанакладна, коносамент, товарно-транспортна накладна, пакувальні листи); платіжні документи на перерахування сум митних платежів та інших податків на рахунки митних установ; розрахунки бухгалтерії про наявність курсових різниць
Виписки банку, ПКО векселі	виписки банку, векселі

При відвантаженні товару (виконанні робіт, наданні послуг) по бартерному обміну в обов'язковому порядку складають рахунки-фактури, накладні, акти тощо, в яких зазначається окремим рядком сума податку ВД додану вартість, дата складання, найменування і адреса постачальника та покупця.

1	Відображені суми отриманих авансів	37	36
2	Списана дебіторська заборгованість покупців, що визнана безнадійною	38	36
3	Видано вексель в забезпечення заборгованості за недопоставлену продукцію	62	36
4	Повернуто страховику страхові платежі	76	36
5	Нараховано негативну курсову різницю по дебіторській заборгованості	94	36
6	Сплачено грошову компенсацію покупцю при бартерній операції	36	31
7	В результаті зміни фінансового стану покупця відновлюється сума його заборгованості, що раніше Визнана безнадійною	36	38
8	Нараховано страховий платіж при поставці продукції покупцю	36	76

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордера №6 Б.

6. Облік векселів одержаних.

Векселі одержані – це заборгованість за розрахунками з покупцями, замовниками та іншими дебіторами по відвантаженій продукції (товарах), виконаних роботах і наданих послугах, які забезпечені одержаними векселями.

Вексель – це цінний папір, який засвідчує про безумовне грошове зобов'язання особи, яка видала вексель (векселедавець) сплатити певну суму після настання встановленого терміну на користь власника векселя (векселеотримувача). Використовують два види векселів: прості і переказні.

Простий вексель – виписується позичальником (векселедавцем) і містить нічим не обумовлене зобов'язання сплатити певну суму грошових коштів кредитору (векселеотримувачу).

2

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

У розрахунках за допомогою переказних векселів приймають участь 3 особи:

- особа, що видала вексель – векселедавець (трасант);
- особа, якій векселедавець дає наказ сплатити (трасат);
- особа, на користь якої видано вексель – векселеотримувач (ремітент).

Переказний вексель повинен бути акцептований трасатом. В іншому разі трасат не має жодних зобов'язань по векселю. Для обліку поточної дебіторської заборгованості, забезпеченої короткостроковими векселями використовується рахунок 34 «Короткострокові векселі одержані», який має такі субрахунки:

341 «Короткострокові векселі, одержані в національній валюті»; 342 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті».

За дебетом цих рахунків відображається отримання векселя за продані товари,

роботи, послуги, за кредитом – отримання коштів в погашення векселів.

Аналітичний облік ведеться за кожним одержаним векселем.

Облік короткострокових векселів отриманих

	Дебет	Кредит
Реалізовано продукцію, виконано роботи, надано послуги	34	70
. Одержано вексель від покупця (замовника)	34	36
Забезпечення дебіторської заборгованості за здані в оренду приміщення векселем	34	37
Погашено дебіторську заборгованість, забезпечену векселями	30,31	34
Погашено заборгованість за векселями іншими, ніж грошові кошти, активами	63,68	34

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордері №3 Б с-г.

7. Облік іншої дебіторської заборгованості.

В процесі діяльності підприємства виникає поточна дебіторська заборгованість, яка не пов'язана з реалізацією товарів, робіт, послуг. Для обліку розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю використовується рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

За дебетом рахунку відображається виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення чи списання. Аналітичний облік ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, за термінами її виникнення та погашення.

До такої заборгованості відноситься:

1) заборгованість за виданими авансами.

Обліковується на субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами». За дебетом відображаються суми виданих авансів, за кредитом – суми, погашені заліком при розрахунках за товари, роботи, послуги.

Сплата постачальнику авансових платежів буде відображена:

Дебет 371 «Розрахунки за виданими авансами» Кредит 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках».

Залік заборгованостей відображається:

2

Дебет 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» Кредит 371 «Розрахунки за виданими авансами»

2) заборгованість підзвітних осіб.

В процесі діяльності підприємства мають місце господарські операції, що пов'язані з видачею грошей підзвітним особам.

Підзвітними особами є працівники підприємства, яким в обмежених розмірах видаються аванси на деякі операційно-господарські витрати, які не можуть бути здійснені безготівковими розрахунками, а також на відрядження. Готівка під звіт видається працівникам підприємства на підставі їх письмової заяви за дозволом керівника в разі відсутності заборгованості працівника за раніше отримані аванси.

Заборгованість обліковується на субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами». За дебетом рахунку відображаються суми, видані в підзвіт, за кредитом суми, які підтверджені звітами і документами та повернені невикористані суми. Облік розрахунків з підзвітними особами.

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордері №3 Б с-г.

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Видано в підзвіт грошові кошти	372	30
2. Придбано товарно-матеріальні цінності за рахунок підзвітних сум	15,20,21, 22,28	372
3. Відображено податковий кредит з ПДВ	641	372
4. Віднесено витрати, пов'язані з відрядженням, на виробництво, управління, збут інші витрати	91,92, 93,94	372
5. Відображено суми витрат, понесені підзвітною особою понад встановлені норми (якщо є згода керівника)	949	372
6. Повернено в касу невитрачених грошових коштів	30,31	372
7. Утримано із заробітної плати неповернені суми	661	372

Аналітичний облік здійснюється за кожною підзвітною особою та кожним отриманим авансом окремо. Сальдо за рахунком 372 «Розрахунки з підзвітними особами» може бути як дебетовим, так і кредитовим. У Балансі сальдо за рахунком 372 «Розрахунки з підзвітними особами» відображається розгорнуто. Дебетове сальдо показується у складі оборотних активів, кредитове сальдо – у складі поточних зобов'язань Балансу підприємства.

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордері №3 А с-г.

3) заборгованість за нарахованими доходами.

Облік здійснюється на субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами». За дебетом здійснюється нарахування дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення.

На цьому рахунку здійснюється облік нарахованих дивідендів, відсотків, роялті, тощо, які підлягають отриманню.

Документами, якими оформлюються операції з розрахунків за нарахованими доходами, є довідки та розрахунки бухгалтерії, договори тощо.

Нарахування доходів здійснюється записом:

Дебет 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» Кредит 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи» Отримання нарахованих доходів:

Дебет 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»

Кредит 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»

4) заборгованість за претензіями.

Облік розрахунків за претензіями ведеться на субрахунку 374 «Розрахунки за претензіями». За дебетом субрахунку обліковуються суми пред'явлених підприємством претензій постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям, а також за пред'явленими їм та визнаними штрафами, пенею,

неустойками, за кредитом – списання сум претензій. Аналітичний облік здійснюється в розрізі постачальників, транспортних організацій, інших юридичних осіб та пред'явлених до них претензій. Підставою для записів на субрахунку 374 «Розрахунки за претензіями» є акти приймання вантажу, рішення судових органів, письмові згоди постачальників на задоволення претензій, виписки банку.

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордері №3 Б с-г.

Облік розрахунків за претензіями.

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Пред'явлено претензію постачальнику	374	63
2. Відображено суми штрафу, пені та неустойки, які стягуються за недотримання договірних зобов'язань	374	715
3. Пред'явлено претензію щодо помилково списаних грошових коштів з поточних рахунків підприємства установами банків	374	31
4. Пред'явлено претензію щодо виданих авансів при порушенні умов договорів поставок	374	371

5) заборгованість за завданими збитками.

Для обліку розрахунків за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті нестач і розкрадання, якщо виявлено винну особу, використовують субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків». За дебетом субрахунка відображаються суми виявлених нестач, а за кредитом – погашення заборгованості за виявленими нестачами. Відшкодування регламентується згідно Порядку 116. Аналітичний облік ведеться за кожною винною особою.

Суми невідшкодованих нестач обліковуються на позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей», на якому ведеться аналітичний облік за кожним боржником окремо. 2

б) заборгованість за позиками членам кредитних спілок.

Кредитування членів кредитних спілок здійснюється за допомогою кредитних спілок. Члени кредитної спілки вносять членські внески, за рахунок яких за погодженою схемою кредитування здійснюється видача кредиту.

Облік розрахунків за цими видами позик здійснюється на субрахунку 376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок». За дебетом субрахунка відображаються суми наданих позик членам кредитних спілок, за кредитом – повернення наданих позик.

Аналітичний облік здійснюється за кожною виданою позикою, кожним членом спілки. Підставою для записів за дебетом субрахунку є договір між членами кредитних спілок, видатковий касовий ордер, платіжні доручення, за кредитом – авізо щодо оприбуткування майна учасником, який веде спільні справи, накладна,

прибутковий ордер, тощо.

Одержання позики членами кредитної спілки відображається записом: *Дебет 376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок» Кредит 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках».*

Повернення виданих коштів учасникам зі спілки:

Дебет 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»

Кредит 376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок».

7) заборгованість інших дебіторів.

До такої заборгованості відноситься дебіторська заборгованість, яка не знайшла відображення на розглянутих вище субрахунках рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами»:

- розрахунки з працівниками (крім розрахунків з оплати праці, підзвітними особами та за завданими збитками);
- розрахунки за орендними операціями;
- розрахунки за операціями, пов'язаними із здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи);
- розрахунки з реалізації необоротних активів та запасів (крім тих, які пов'язані з основною діяльністю).

Облік такої заборгованості здійснюється на рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами». За дебетом відображається виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення чи списання.

Аналітичний облік на субрахунку 377 ведеться за кожним дебітором, видами заборгованості, термінами її виникнення та погашення.

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордері №3 Б с-г.

8. Облік резерву сумнівних боргів.

П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» передбачає 3 методи нарахування резерву сумнівних боргів виходячи з:

- 1) класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення;
- 2) питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;
- 3) платоспроможності окремих дебіторів.

При використанні методу класифікації (періодизації) дебіторська заборгованість групується за строками її погашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи.

Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством виходячи із фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за попередні звітні періоди. Підприємство самостійно визначає групи за строками непогашення поточної дебіторської заборгованості та періоди спостереження.

Коефіцієнт сумнівності визначається шляхом ділення суми безнадійної дебіторської заборгованості відповідної групи в складі дебіторської заборгованості цієї групи на дату балансу в обраному для спостереження періоді на дебіторську

заборгованість відповідної групи на дату балансу в обраному для спостереження періоді

Коефіцієнт сумнівності зростає із збільшенням термінів непогашення дебіторської заборгованості. Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутків поточної дебіторської заборгованості відповідної групи і коефіцієнту сумнівності відповідної групи. Визначена таким чином величина сумнівних боргів на дату балансу становить залишок резерву сумнівних боргів. При цьому залишок резерву сумнівних боргів не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на ту саму дату. Метод визначення резерву сумнівних боргів на основі платоспроможності використовують у разі незначної кількості покупців (замовників) або щодо дебіторської заборгованості, не пов'язаною з реалізацією товарів, робіт, послуг. Для нарахування резерву сумнівних боргів використовують рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів». Цей рахунок є контррахунком до рахунку 36. За кредитом рахунку 38 відображають створення резерву, за дебетом – списання сумнівної заборгованості або зменшення нарахованих резервів. Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період здійснюється за рахунок інших операційних витрат та відображається записом:

Дебет 944 «Сумнівні і безнадійні борги» Кредит 38 «Резерв сумнівних боргів».

При визнанні дебіторської заборгованості безнадійною, тобто відносно якої існує ймовірність її неповернення боржником чи за якою пройшов термін позовної давнини, вона буде списана за рахунок резерву:

Дебет 38 «Резерв сумнівних боргів»

Кредит 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Якщо сума безнадійних боргів, які списуються, менше суми нарахованого резерву, рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів» буде мати кредитове сальдо на кінець звітного періоду.

Якщо сума безнадійних боргів в поточному періоді більша, ніж нарахований резерв, то частина безнадійного боргу, яка перевищує нарахований резерв сумнівних боргів списується за рахунок витрат поточного періоду:

Дебет 944 «Сумнівні і безнадійні борги» Кредит 38 «Резерв сумнівних боргів».

Сума списаної безнадійної дебіторської заборгованості обліковується на за балансовому обліку 071 «Списана дебіторська заборгованість» протягом не менше 3-х років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у випадку зміни майнового стану боржника.

Поновлення в обліку раніше списаної дебіторської заборгованості, яка буде погашена, відображається записом:

Дебет 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» Кредит 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Погашення поновленої заборгованості буде відображено в обліку:

Дебет 31 «Рахунки в банках»

Кредит 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордері №3 Б с-г.

9. Облік операцій з фінансовими інвестиціями.

Фінансові інвестиції – це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку за рахунок відсотків, дивідендів, а також з метою збільшення капіталу чи отримання інших вигід для інвестора. До фінансових інвестицій відносяться інвестиції в:

- акції;
- облигації;
- депозитні сертифікати;
- казначейські зобов'язання;
- інші цінні папери;
- капітал інших підприємств.

Методологічні основи обліку фінансових інвестицій регламентуються П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції». Короткострокові (поточні) фінансові інвестиції – це інвестиції на термін, який не перевищує 1 року і які можуть бути вільно реалізовані в який-небудь момент. Серед поточних фінансових інвестицій виділяють фінансові інвестиції, які визнаються еквівалентами грошових коштів, тобто короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються в певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості. **Довгострокові фінансові інвестиції** – це інвестиції терміном погашення більше 1 року, а також інвестиції, які не можуть бути реалізовані в будь-який момент часу.

Розрізняють:

- 1) інвестиції, які надають право власності (інвестиції в акції інших підприємств, внески до статутного капіталу тощо);
- 2) інвестиції, які утримуються підприємством до їх погашення (боргові цінні папери, довгострокові векселі тощо).

Бухгалтерський облік наявності та руху поточних фінансових інвестицій і еквівалентів грошових коштів здійснюється на рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції». За дебетом рахунка відображується придбання (надходження) поточних фінансових інвестицій, за кредитом – зменшення їх вартості та вибуття.

Рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції» має 2 субрахунки:

351 «Еквіваленти грошових коштів»; 352 «Інші поточні фінансові інвестиції».

Аналітичний облік ведеться за видами фінансових інвестицій.

Згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» поточні фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються в обліку за собівартістю. Собівартість включає ціну придбання та всі додаткові витрати, які були понесені при придбанні фінансових інвестицій (комісійні винагороди, мито, податки, збори, обов'язкові платежі та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням фінансових інвестицій).

В залежності від форми сплати за придбані фінансові інвестиції, їх собівартість визначається по-різному. Якщо фінансові інвестиції придбані шляхом обміну на інші цінні папери чи цінні папери власної емісії, їх собівартістю є справедлива вартість переданих в оплату цінних паперів.

Якщо інвестиції придбані шляхом обміну на інші активи, їх собівартість прирівнюється справедливій вартості отриманих активів. При цьому доходи

(дивіденди, відсотки) визнаються як фінансовий дохід інвестора.

Кореспонденція рахунків з обліку поточних фінансових інвестицій

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Переведено довгострокову фінансову інвестицію в поточну	35	14
1.Оприбутковано фінансові інвестиції		
- придбані за грошові кошти	35	30,31
- в обмін на довгостроковий вексель	35	182
- в рахунок погашення дебіторської заборгованості	35	36,37
- як внесок до статутного капіталу	35	46
2. Придбані фінансові інвестиції	35	685
3. Придбано фінансові інвестиції за рахунок		
- довгострокових позик	35	50
- короткострокових позик	35	60
3. Відображено суму амортизації дисконту, на яку збільшено балансову вартість фінансових інвестицій дисконт	35	733
4. Відображено збільшення балансової вартості фінансової інвестиції на суму різниці між справедливою і первісною вартістю на дату балансу	35	746
5. Переведено поточну фінансову інвестицію в довгострокову	14	35
6. Відображено дохід від реалізації поточних фінансових інвестицій	377	741
7. Відображено собівартість реалізованих фінансових інвестицій	971	35
8. Списані доходи від реалізації фінансових інвестицій на фінансові результати	741	793
9. Списані витрати на фінансові результати	793	971
10. Відображено зменшення балансової вартості фінансової інвестиції, яку оцінено на дату балансу за справедливою вартістю	975	35

Фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) на дату балансу відображаються за справедливою вартістю. Тому при необхідності здійснюється переоцінка фінансових інвестицій.

В балансі фінансові інвестиції відображаються у складі оборотних коштів за справедливою вартістю.

Еквіваленти грошових коштів (рахунок 351) відображаються за статтею «Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті, в іноземній валюті».

Інші поточні фінансові інвестиції (рахунок 352) відображаються за статтею «Поточні фінансові інвестиції».

Для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном тощо, призначено рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції».

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордері №1А с-г.

Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» має 3 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 відображається вартість довгострокових фінансових інвестицій, за кредитом – їх вибуття (списання) чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об'єкту інвестування, якщо облік інвестицій здійснюється за методом участі в капіталі. Аналітичний облік ведеться за видами фінансових інвестицій і об'єктами інвестування. Побудова аналітичного обліку повинна забезпечувати можливість отримання інформації про довгострокові фінансові вкладення в об'єкти як на території країни, так і за кордоном.

Довгострокові фінансові інвестиції, які надають право власності, первісно оцінюються і відображаються в обліку за собівартістю (вартість придбання, всі витрати, пов'язані з придбанням). Бухгалтерський облік фінансових інвестицій залежить від ступеню впливу і контролю інвестора за операційною і фінансовою діяльністю.

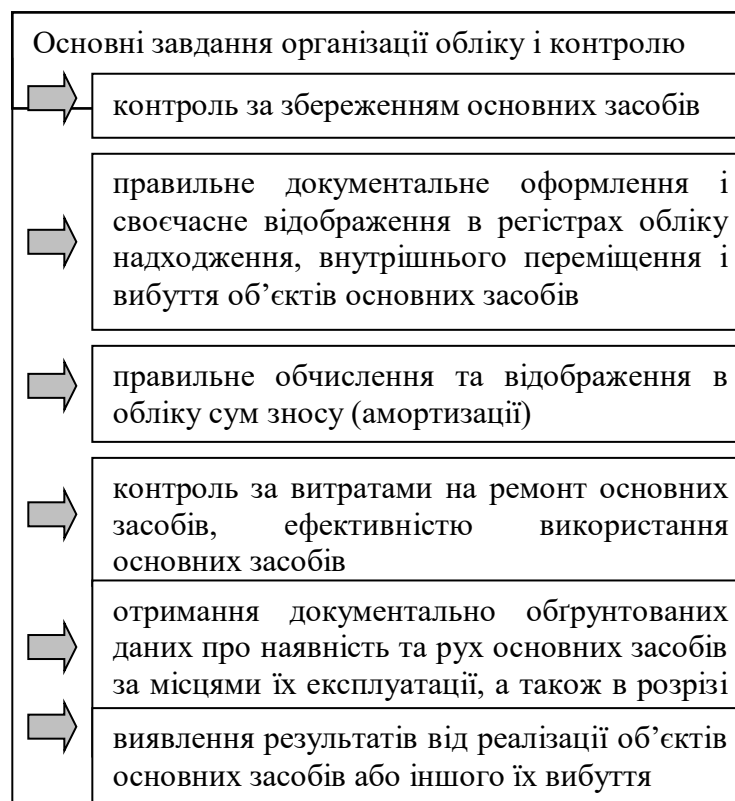
Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордері №1А с-г.

ТЕМА 3. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ.

- 1.Методологічні основи обліку основних засобів. Оцінка основних засобів
2. Документальне оформлення наявності та руху основних засобів.
3. Облік надходження основних засобів. Облік вибуття основних засобів.
4. Амортизація основних засобів..
5. Облік витрат на ремонт та покращення основних засобів.
6. Відображення в обліку оренди основних засобів.
7. Особливості оцінки та обліку інших необоротних матеріальних активів.

1.Методологічні основи обліку основних засобів. Оцінка основних засобів

Нормативним документом, який регулює організацію та ведення бухгалтерського обліку основних засобів є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (ПСБО) № 7 «Основні засоби». **Основні засоби** – матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік, вартість більше 20000 грн). Основні завдання організації обліку і контролю наявності та руху основних засобів представлено нижче .



Основні завдання організації обліку і контролю наявності та руху основних засобів

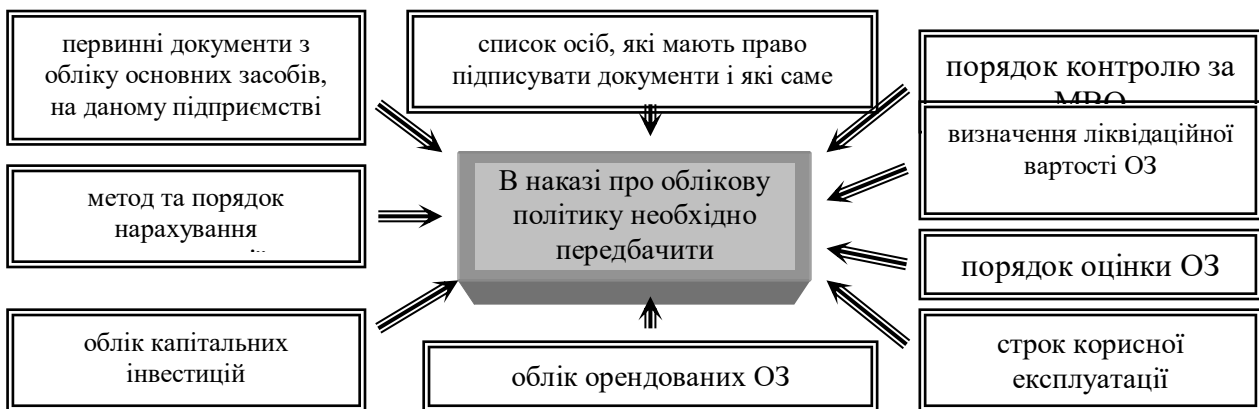
В Податковому кодексу затверджено 16 груп необоротних матеріальних засобів праці розподілені, з яких 9 відносяться до основних засобів:

1. Земельні ділянки.
2. Капітальні витрати на поліпшення земель.
3. Будинки, споруди та передавальні пристрої.
4. Машини та обладнання.
5. Транспортні засоби.
6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).
7. Робоча і продуктивна худоба.
8. Багаторічні насадження.
9. Інші основні засоби.

А сім - до інших необоротних матеріальних активів:

1. Бібліотечні фонди.
2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.
3. Тимчасові (нетитульні) споруди.
4. Природні ресурси.
5. Інвентарна тара.
6. Предмети прокату.
7. Інші необоротні матеріальні активи.

Правильність обліку та контроль за його веденням на кожному підприємстві забезпечується наказом про облікову політику, який в обов'язковому порядку повинен містити розділ про облік основних засобів.



Основні положення з обліку основних засобів, що наводяться в наказі про облікову політику

Вартість, що амортизується – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Група основних засобів – сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

Зменшення корисності – втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство/установа очікує отримати від реалізації ліквідації необоротних

активів після закінчення терміну їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

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

Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки

2. Документальне оформлення наявності та руху основних засобів.

Первинні документи з обліку основних засобів

Типова форма	Назва документу	Примітки
ОЗ-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	Складається на кожний об'єкт окремо, а на декілька - лише коли об'єкти однотипні, мають однакову вартість і прийняті одночасно на відповідальне зберігання однієї і тієї ж особи
ОЗ-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів	Зазначаються технічна характеристика та первісна вартість об'єкту. Актом такої форми оформлюється приймання завершених робіт після добудови, реконструкції або модернізації основних засобів
ОЗ-3	Акт на списання основних засобів	Після ліквідації основних засобів і складання актів на списання основних засобів перший примірник передається до бухгалтерії, де на його підставі робиться запис до інвентарного списку основних засобів
ОЗ-4	Акт на списання автотранспортних засобів	Складається в двох примірниках, підписують члени комісії, затверджує керівник підприємства або уповноважена на це особа
ОЗ-5	Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини	Складається при встановленні, запуску і демонтажу будівельної машини, що взята напрокат.
ОЗ-6	Інвентарна картка обліку основних засобів	Здійснюються записи на підставі актів приймання-передачі основних засобів та акту на списання основних засобів, у випадках: для обліку окремих об'єктів основних засобів, для групового обліку однотипних об'єктів основних засобів. 3
ОЗ-7	Опис інвентарних карток з обліку основних засобів	Застосовується для реєстрації інвентарних карток. Ця форма складається в одному примірнику в бухгалтерії
ОЗ-8	Картка обліку руху основних засобів	Застосовується для обліку руху основних засобів за класифікаційними групами. Відкривається в бухгалтерії в одному примірнику
ОЗ-9	Інвентарний список основних засобів	Застосовується в місцях експлуатації основних засобів для обліку кожного об'єкта за матеріально відповідальними особами. Дані, що містяться в цій формі, мають бути тотожними із записами в інвентарних картках
ОЗ-14, ОЗ-15, ОЗ-16	Розрахунок амортизації основних засобів	Використовується при нарахуванні зносу основних засобів

Окрім типових форм первинних документів для обліку основних засобів, затверджених наказом Мінстату від 29.12.1995 р. № 352, сільгоспідприємства також можуть користуватися спеціалізованими формами первинних документів, затвердженими наказом Мінагрополітики від 27.09.2007 р. № 701.

Цим же наказом до спеціалізованих форм первинних документів затверджено Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів (далі — Методрекомендації № 701).

Спеціалізовані форми первинних документів для обліку основних засобів

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

		нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів	обліку, нараховану суму амортизації за минулий місяць, зміни суми амортизації за об'єктами, що надійшли й вибули, та суму амортизації, нараховану в поточному місяці
8	ОЗСГ-9	Відомість розподілу витрат з утримання й експлуатації машинно-тракторного парку	Застосовують для віднесення розподілених витрат з експлуатації машинно-тракторного парку за об'єктами обліку

3. Облік надходження основних засобів. Облік вибуття основних засобів.

Основні засоби на підприємствах збільшуються внаслідок надходження їх 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;
- закладання і вирощування багаторічних насаджень;
- затрат на капітальні інвестиції в земельні ресурси господарства.

Балансова вартість груп основних фондів може збільшуватися також у разі індексації балансової вартості основних фондів.

Збільшення надходження основних засобів обов'язково повинно бути відображено в тому, чи іншому первинному документі.

Акт приймання-передачі основних засобів складає комісія, призначена керівником господарства, на кожну 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.

Номер, присвоєний інвентарному об'єкту, зазначають на ньому прикріпленням металевого жетона, нанесенням фарбою чи іншим способом. Основні засоби, які беруть на облік як внесок одного із засновників, оприбутковують за договірними цінами відповідно до установчих документів із зазначенням зносу.

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.

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 окремий 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 орендодавача на картках, розміщених в окремому розділі картотеки, а в орендаря - поза балансом на рахунку 01 за вартістю, зазначеною у договорі оренди.

Господарські операції по будівництву об'єкта

№ п/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Придбані матеріали для будівництва	205	631
2	Відображено податковий кредит по ПДВ	641	631
3	Віднесено вартість будівельних матеріалів на спорудження будинку	151	205
4	Нарахована і віднесена на витрати спорудження будинку оплата праці будівельників	151	661
5	Відображення витрат на будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників	151	631
6	Відображення суми ПДВ у рахунках підрядників	641	631
7	Віднесено на витрати по капітальному будівництву затрати по державній реєстрації	151	685
8	Витрати зі страхування ризиків доставки обладнання	151	655
9	Відображення суми ПДВ у рахунках страхової організації	641	655
10	Відображено введення будівлі в експлуатацію	103	151

Узагальнена кореспонденція рахунків з надходження основних засобів

№ п/п	Зміст операції	Кореспондуючі	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1. Придбання основних засобів за плату			
1	Відображення суми за договором постачання (на умовах авансової оплати)	15	63
2	Відображення суми податку на додану вартість (ПДВ)	644	63
3	Відображення сум за консультаційні, інформативні, посередницькі, реєстраційні, транспортні послуги та інші витрати, пов'язані з придбанням основних засобів	15	685
4	Відображення сум ПДВ по операції 3	641	685
5	Зарахування об'єктів до складу основних засобів	10	15
2. Будівництво об'єктів основних засобів			

	Підрядним способом		
7	Відображення затрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників, проектних організацій	15	63
8	Відображення суми ПДВ у рахунках підрядників і проектних організацій	641	63
9	Одержання цільового фінансування на будівництво із зовнішніх джерел (бюджет, різні позабюджетні та міжгалузеві фонди)	31	48
10	Використання коштів цільового фінансування для розрахунків з підрядниками	63 ,48	31 ,69
11	Зарахування збудованого об'єкта до складу основних засобів	10	15
	Господарським способом		
12	Відображення фактичних затрат на спорудження і виготовлення основних засобів	15	23 ,65, 66, 205
13	Зарахування збудованого (виготовленого) об'єкта до складу основних засобів	10	15
	3. Внески до статутного капіталу		
14	Відображення внеску за вартістю, що наведена в засновницьких документах	46	401
15	Одержання від учасника об'єкта основних засобів	10	46
16	Витрати на транспортування, монтаж вказаного об'єкта основних засобів	15	685
17	Відображення суми ПДВ	641	685
18	Списання затрат на транспортування, монтаж з включенням до первісної вартості об'єкта основних засобів, що внесено до статутного капіталу	10	15
	4. Безоплатне одержанні основних засобів		
19	Відображення вартості безоплатно одержаних основних засобів	10	424
20	Витрати на транспортування і монтаж безоплатно одержаних основних засобів	15	685
21	Сума ПДВ у рахунках на послуги	641	685
22	Зарахування витрат до складу первісної вартості безоплатно одержаних основних засобів	10	15
23	Визнання доходу одночасно з нарахуванням амортизації	424	745
	5. Отриманні основних засобів в обмін на неподібні об'єкти		
24	Отримання основних засобів в обмін на готову продукцію	15	701
25	Зарахування до складу основних засобів	10	15
26	Собівартість відвантаженої готової продукції	90	26
	6. Інші випадки зарахування основних засобів на баланс		
27	Оприбуткування раніше не врахованих на балансі основних засобів	10	746
28	Відображення зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів	132	131
	7. Витрати на поліпшення та утримання основних засоби		

29	Відображення затрат з реконструкцію, модернізацію, модифікацію, добудови, дообладнання об'єктів основних засобів (оплату здійснено авансом)	15	63
30	Сума ПДВ	644	63
31	Зарахування затрат після завершення реконструкції на збільшення первісної вартості основних засобів	10	15
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 продукті В) основних засобів загальногосподарського 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, 91 93, 93 941 949, 641	63 63
8. Переоцінка основних засобів			
33	Відображення результатів дооцінки основних засобів	10 423	423, 131
34	Відображення результатів уцінки основних засобів	131, 975	10
35	Відображення результатів уцінки основних засобів, раніше дооцінених	131, 423 , 975	10
36	Відображення результатів дооцінки основних засобів, раніше уцінених	10 423	746, 423 131

6. 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.

На підприємствах найбільш ваговою причиною зменшення основних засобів є їх продаж та вибракування продуктивної худоби в результаті втрати їх продуктивності

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.

Реалізація, ліквідація, безоплатна передача та передача основних засобів як внесок до статутного капіталу іншого підприємства оформляється наступними бухгалтерськими проводками

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку вибуття основних засобів

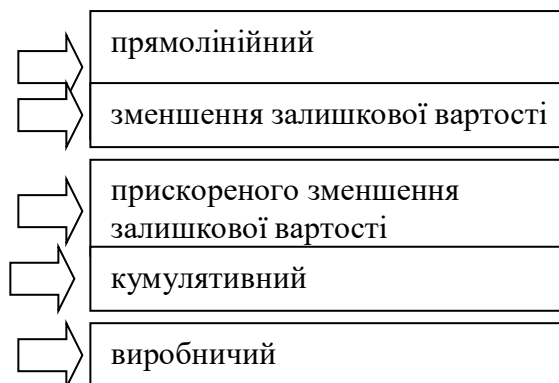
№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
	I. Реалізація основних засобів		
1	Дохід від реалізації основних засобів	31,37	742
2	Знос реалізованих основних засобів	131	10
3	Залишкова вартість реалізованих основних засобів	972	10
4	Витрати, пов'язані з реалізацією основних засобів	972	30,31
5	Відображення суми ПДВ	742	641
	II. Ліквідація основних засобів		
1	Знос ліквідованих основних засобів	131	10
2	Залишкова вартість ліквідованих основних засобів	976	10
3	Витрата, пов'язані з ліквідацією основних засобів	976	65,66
4	Доходи від ліквідації основних засобів	20	746
5	Відображення суми ПДВ (у разі ліквідації виробничих основних запасів)	976	641

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордері № 4 А с-г.

4. Амортизація основних засобів.

Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання.

Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів упродовж терміну їх корисного використання (експлуатації)..



Методи амортизації основних засобів

Прямолінійний метод.

Річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів :

$$A = \frac{PB - LB}{T},$$

де A – сума амортизації;

PB – первісна вартість;

LB – ліквідаційна вартість;

T – строк корисного використання об'єкта.

Норма амортизації визначається :

$$Ha = \frac{100\%}{T},$$

де Ha – норма амортизації

Переваги методу: простота розрахунку, рівномірність розподілу суми амортизації між обліковими періодами, що забезпечує зіставність собівартості продукції з доходом від реалізації.

Недоліки методу: метод не враховує моральний знос, відмінності виробничих потужностей основні засоби в різні роки їх експлуатації і необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки служби.

Наступні три методи є методами прискореної амортизації.

Доцільність методів прискореної амортизації в наступному:

- найбільша інтенсивність використання основних засобів приходить на перші роки їх експлуатації, коли вони і морально і фізично є новими;
- накопичуються кошти для заміни об'єкта, який амортизується, у випадку його швидкого морального зносу та інфляції;
- забезпечується можливість збільшення частини витрат на ремонт об'єктів, що амортизуються, який припадає на останні роки їх корисного використання, без відповідного збільшення витрат виробництва (за рахунок того, що сума нарахованої амортизації в ці роки зменшується).

Метод зменшення залишкової вартості.

Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного періоду або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації і річної норми амортизації .

$$A = ZB(PB) \times Ha,$$

ZB – залишкова вартість

Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість

Метод прискореного зменшення залишкової вартості.

Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка розраховується, виходячи із строку корисного використання, і подвоюється.

Ліквідаційна вартість у цьому випадку до уваги не береться

$$A = 3B(ПВ) \times Ha,$$

Кумулятивний метод.

Річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта (8.7).

$$A = BA \times k,$$

де BA – вартість, яка амортизується; k – кумулятивний коефіцієнт

Кумулятивний коефіцієнт розраховується шляхом ділення кількості років, які залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів на суму числа років його корисного використання

Виробничий метод.

Місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації.

$$Am = Om \times Va,$$

де Am – місячна сума амортизації;
 Om – місячний обсяг продукції (робіт, послуг);
 Va – виробнича ставка амортизації

Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

$$Va = \frac{BA}{O},$$

де O – загальний обсяг продукції (робіт, послуг)

Метод амортизації основного засобу переглядається, якщо відбулися суттєві зміни в очікуваному способі надходження економічних вигод від використання цих активів.

Суму нарахована амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і зносу 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 "Знос нематеріальних активів".

За кредитом рахунка 13 "Знос необоротних активів" відображається 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 "Знос нематеріальних активів" узагальнюється інформація про суму зносу нематеріальних активів.

Аналітичний облік зносу необоротних активів ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів та нематеріальних активів. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку зносу необоротних активів.

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Нарахована амортизація (знос) на об'єкти основних засобів та інших необоротних активів:		
	• виробничого призначення	23	131,132,133
	• загальновиробничого призначення	91	131,132,133
	• загальногосподарського призначення	92	131,132,133
	• що забезпечують збут продукції	93	131,132,133
	• житлово-комунального та соціально-культурного призначення	949	131,132,133
	• що використовуються на будівництві та реконструкції основних засобів	15	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 вибулі з господарства	132	11
8	Списано суму зносу нематеріальних активів при їх списанні з балансу	133	12

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордері № 4 А с-г.

5. Облік витрат на ремонт та покращення основних засобів.

Керівник підприємства на підприємстві приймає рішення про характер і ознаки робіт, які спрямовані на підвищення техніко-економічних можливостей об'єкта основних засобів (п. 29 Методрекомедацій № 561).

При цьому п. 31 Методрекомендацій № 561 наводить такі приклади поліпшень:

а) модифікація, модернізація об'єкта ОЗ з метою продовження строку його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;

б) заміна окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг);

в) упровадження ефективнішого технологічного процесу, який дозволить зменшити первісно оцінені виробничі витрати;

г) добудова (надбудова) будівлі, яка збільшує кількість місць (площі) будівлі, обсяги та/або якість виконуваних робіт (послуг) або умови їх виконання.

Методичними рекомендаціями передбачено, що для оформлення приймання-здачі основних засобів із ремонту, реконструкції та модернізації, виконаних власними силами, або сторонніми організаціями (підрядниками) застосовується Акт приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих (модернізованих) об'єктів за формою № ОЗСГ-2. Зміни до характеристики об'єкта, пов'язані із капітальним ремонтом, реконструкцією та модернізацією, повинні бути внесені до технічного паспорту відповідного об'єкта основних засобів.

Акт складають у двох примірниках, у випадку якщо ремонт, реконструкцію, або модернізацію виконує стороннє підприємство, то другий примірник передають підприємству, що виконує ремонт, реконструкцію або модернізацію.

Відображені витрати на поточний ремонт Дебет, 23, 91,92,93 Кредит 20,66,65, 63

6. Відображення в обліку оренди основних засобів.

Оренда - це засноване на договорі оплатне тимчасове володіння і користування або тимчасове користування майном. В оренду можуть бути передані земельні ділянки та інші природні об'єкти, підприємства, будівлі, споруди, обладнання, транспортні засоби та інші види майна, які не втрачають своїх натуральних властивостей у процесі їх використання.

Поточна оренда полягає в тому, що орендодавець передає орендарю майно на певний термін на умовах повернення. Об'єкт передається в оренду на підставі акта приймання-передачі основних засобів. Одночасно в інвентарній картці об'єкта в бухгалтерії орендодавця робиться відмітка про передачу. При цьому за орендодавцем зберігається право власності на передане майно, а до орендаря переходить лише право користування і володіння ним. Тому орендодавець продовжує показувати здане в оренду майно у своєму балансі, а орендар відображає його на позабалансових рахунках. Орендар за взяті в оренду основні засоби виплачує орендну плату.

Можливі два варіанти бухгалтерського обліку в залежності від того, є чи не є оренда предметом діяльності орендодавця. У будь-якому випадку при передачі в оренду об'єктів основних засобів проводиться запис за дебетом субрахунка "Основні засоби, передані в оренду" в кореспонденції з кредитом субрахунка "Власні основні засоби" до рахунку 01 "Основні засоби".

7. Особливості оцінки та обліку інших необоротних матеріальних активів.

Активи, що не відповідають цим критеріям, тобто такі, що призначені для використання протягом або більше одного року (або операційного циклу, якщо

він більше одного року), відносяться до *необоротних*. До складу необоротних матеріальних активів відносяться предмети, термін експлуатації яких перевищує один рік; тимчасові нетитульні споруди; предмети прокату; інвентарна тара; бібліотечні фонди тощо. Вартісний критерій віднесення активів до основних засобів або до інших необоротних активів визначається підприємством самостійно.

Для визначення терміну використання предметів (і для відповідного віднесення до складу оборотних чи необоротних активів) підприємству слід врахувати наступне: а) очікуване використання активу; б) очікуваний фізичний знос; в) моральний знос, що виникає в результаті змін і вдосконалення виробництва; г) правові або інші обмеження для використання активу (наприклад, закінчення строку оренди приміщення, в якому експлуатується придбаний актив). При цьому береться до уваги інформація, наведена в паспорті предмету або довідкові дані.

Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух необоротних матеріальних активів, які не знайшли відображення у складі об'єктів обліку на рахунок 10 "Основні засоби". Рахунок є балансовим, активним, призначеним для обліку господарських засобів,

По дебету рахунку 11 відображається надходження придбаних, створених, безоплатно отриманих необоротних матеріальних активів на підприємство (за первісною вартістю); сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкту (реконструкція, модернізація), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісне очікуване від використання об'єкту; сума дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів. По кредиту рахунку відображається вибуття необоротних матеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкту, та сума їх уцінки. По рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи" ведуться наступні 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".

Процес документального оформлення оприбуткування інших необоротних активів повністю ідентичний до оприбуткування основних засобів та малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Об'єкти активів, які формують бібліотечний фонд обліковуються на рахунок 111 "Бібліотечні фонди". *Одиницею обліку* бібліотечного фонду є примірник - кожна окрема одиниця книги, що надходить. Додатковою одиницею бібліотечного фонду є річний комплект - сукупність номерів (випусків) періодичних видань за рік, що приймається за одну облікову одиницю фонду, а також переплетена одиниця (підшивка) - сукупність номерів періодичних видань, зшитих, переплетених або скріплених іншим способом в одне ціле, які приймаються за одну облікову одиницю фонду.

Вибуття окремих одиниць бібліотечного фонду відображається в Книзі сумарного обліку, актом про виключення окремої одиниці з бібліотечного фонду.

Індивідуальний облік кожного примірника документу може проводитись шляхом присвоєння одиниці обліку бібліотечного фонду інвентарного номера або шляхом реєстрації без присвоєння йому інвентарного номера,

Метод амортизації інших необоротних матеріальних активів підприємство обирає самостійно.

Аналітичний облік необоротних матеріальних активів ведеться щодо кожного інвентарного об'єкту.

Витрати зі спорудження тимчасових (нетитульних) споруд відображаються по дебету рахунка 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів" у кореспонденції з рахунками 20, 23, 93, 66 та ін.

Понесені витрати списуються з кредиту рахунку 153 в дебет рахунку 113 "Тимчасові (нетитульні) споруди".

В бухгалтерському обліку знос відображається по дебету рахунку 92 "Адміністративні витрати" і кредиту рахунку 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів" та включається до складу адміністративних витрат.

Необоротні активи можуть зберігатись і використовуватись в бізнесі протягом багатьох років, проте, протягом часу вони зношуються або втрачають свою корисність. Будь-який фізичний фіксований актив має обмежену тривалість життя (за винятком землі). Знос по таких предметах відображається на рахунку 132 "Знос - інших необоротних матеріальних активів". Нарахування амортизації на інші необоротні матеріальні активи доцільно здійснювати методом прямолінійного списання (як найбільш простого і звичного для нарахування зносу МШП), або методом зменшення залишку.

Наведемо основні проводки щодо бухгалтерського обліку операцій з необоротними активами, які обліковуються на рахунку 11.

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
Придбання необоротного активу за плату			
1	Оприбутковано необоротні активи	153	631
2	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ	641	631
3	Відображено суми, нараховані за консультації, інформації, посередницькі послуги, та інші витрати, пов'язані з придбанням необоротних активів	153	685
4	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ	641	685
	Відображено введення в експлуатацію необоротного активу	11	153
6	Здійснено оплату за: а) придбані необоротні активи	631	311
	б) послуги, пов'язані з а) придбанням	685	311
Створення необоротного активу: а) підрядним способом			
7	Відображено витрати на роботи, виконані підрядчиком	153	631

8	Відображено суму податкового кредиту по ПДВ	641	631
9	Зараховано переданий об'єкт до складу інших необоротних матеріальних активів	11	153
б) господарським способом			
10	Відображено фактичні витрати на виготовлення необоротного активу	153	23 ,65 ,661 205
11	Зараховано об'єкт до складу необоротних активів	11	153
Одержання необоротного активу як внесок до статутного капіталу їжання необоротного активу як внеску до статутного капіталу			
12	Відображено внесок учасника до статутного капіталу	46	40
13	Одержано об'єкт необоротних активів від учасника	11	46
Нарахування амортизації по необоротних активах			
14	Об'єктів виробничого призначення	23	132
15	Об'єктів, що забезпечують збут продукції	93	132
16	Об'єктів загальногосподарського призначення	92	132
17	Об'єктів житлово-комунального призначення	949	132
Реалізація необоротних активів			
18	Відображено дохід від реалізації	311	742
19	Списано знос	132	11
20	Списано залишкову вартість необоротній активів	972	11
21	Понесено витрати на реалізацію активу	972	311
22	Відображено податкові зобов'язання щодо ПДВ	742	641
Ліквідація необоротних активів			
23	Списано знос ліквідованого активу	132	11
24	Відображено Вартість ліквідованих необоротних активів	976	11
25	Понесено витрати, пов'язані з ліквідацією	976	661
26	Відображено доходи від реалізації активу	20	976
Безоплатна передача необоротних ⁴ активів			
27	Списано нарахований знос	132	11
28	Передано активи	976	11
29	Відображено суму податкових зобов'язань	976	641

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордері № 4 А с-г.

ТЕМА 4. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ.

1. Методологічні основи обліку нематеріальних активів. Оцінка нематеріальних активів

2. Відображення наявності та руху нематеріальних активів у первинних документах і на рахунках обліку.

3. Облік руху нематеріальних активів. Амортизація нематеріальних активів

4. Сутність інвестиційної нерухомості.

5. Визнання та оцінка інвестиційної нерухомості

6. Переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості

7. Вибуття інвестиційної нерухомості

1. Методологічні основи обліку нематеріальних активів. Оцінка нематеріальних активів

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 (відокремлений 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 ⁴знаки, 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).

Згідно з П(С)БО 8 придбаний нематеріальний актив визнається як актив, тобто відображається в балансі,

- існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням такого активу;

- можна достовірно визначити його вартість.

Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі тоді, коли його можна:

- використати окремо або разом з іншими активами у виробництві товарів або наданні послуг, призначених для реалізації;
- обміняти на інші активи;
- використати на погашення заборгованості;
- розподілити між власниками підприємства;
- використовувати у господарській діяльності підприємства, направленої на отримання прибутку.

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

Порядок визначення первісної вартості нематеріального активу наведено в таблиці. Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних з удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та терміну використання, які будуть сприяти збільшенню первісне очікуваних майбутніх економічних вигод.

Наприклад, юридичне оформлення права власності на нематеріальний актив є необхідним етапом для його подальшого використання й отримання майбутніх економічних вигод. Тому витрати на юридичні послуги повинні бути враховані (капіталізовані) у первісній вартості зазначеного нематеріального активу.

Ті ж затрати, які дозволяють отримати тільки первісне визначені майбутні економічні вигоди (і не більше того), та підтримують об'єкт нематеріальних активів у придатному для використання, експлуатації стані, включаються до складу витрат того періоду, у якому такі затрати були понесені.

Вартість негативного гудвілу визнається рівномірним доходом протягом періоду виникнення таких збитків, якщо в майбутньому діяльність придбаного підприємства є збитковою. Якщо діяльність придбаного підприємства в майбутньому прогнозується без збитків, то вартість негативного гудвілу визнається доходом:

а) в сумі, що не перевищує справедливої вартості придбаних нематеріальних активів, - рівномірно, протягом залишку строку корисного використання (амортизації) придбаних необоротних активів;

б) в сумі, що перевищує справедливу вартість придбаних нематеріальних активів, - в період придбання.

Якщо гудвіл на кінець року не відповідає ознакам активу, тоді він вписується з включенням залишкової вартості у витрати.

Кожне підприємство має право здійснення переоцінки нематеріальних активів за справедливою вартістю, проте це відноситься тільки до тих активів, які існують на активному ринку. При переоцінці одного нематеріального активу слід переоцінити і всі інші нематеріальні активи даної групи. Причому, якщо Підприємством проведена переоцінка нематеріальних активів певної групи, ТО в подальшому таку переоцінку необхідно здійснювати щорічно.

Техніка підрахунку визначається П(С)БО 8. Методика переоцінки наступна:

- *переоцінена вартість* визначається як добуток первісної вартості та індексу переоцінки;
- *знос* при переоцінці визначається як добуток суми зносу згідно балансу та індексу переоцінки;
- *індекс переоцінки* визначається відношенням справедливої вартості Об'єкта до залишкової вартості.

2. Відображення наявності та руху нематеріальних активів у первинних документах і на рахунках обліку.

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);
- патент на винахід (корисну модель, що являє собою результат творчої діяльності людини в будь-якій галузі технології);
- патент України на промисловий зразок (результат творчої діяльності людини у галузі художнього користування);
- авторський договір чи договір з організаціями, які управляють майновими правами авторів на колективній основі.;
- патенти на сорт згідно.;
- 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.

Для обліку витрат підприємства на придбання (створення) нематеріальних активів використовується рахунок 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів".

При придбанні нематеріального активу в обмін на подібні об'єкти первісна вартість такого активу дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу, яка визначається як різниця між первісною вартістю переданого нематеріального активу і сумою нарахованого зносу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то у цьому випадку первісна вартість придбаного нематеріального активу дорівнює справедливій вартості переданого активу. Різниця між справедливою і залишковою вартістю нематеріального активу буде включена до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

Початкова вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, передану (отриману) при обміні.

Нематеріальні активи, отримані безоплатно, оцінюються за первісною вартістю, яка дорівнює справедливій вартості на дату отримання цих активів.

Справедлива вартість отриманого об'єкта нематеріальних активів в бухгалтерському обліку дана операція буде відображена наступним чином:

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано безоплатно отримані нематеріальні активи	12 "Нематеріальні активи" (за субрахунками)	42 "Додатковий капітал"
2	Визначено дохід за сумою амортизації нематеріального активу одночасно з її нарахуванням	42 "Додатковий капітал"	74 "Інші доходи"
3	Нараховано амортизація на нематеріальний актив	92 "Адміністративні витрати"	133 "Знос нематеріальних активів"
4	Віднесено на фінансові результати ; основної діяльності в кінці звітної , періоду суму нарахованої амортизації	79 "Фінансові результати"	92 "Адміністративні витрати"

При внесенні нематеріальних активів до статутного капіталу первісною вартістю таких нематеріальних активів, визнається узгоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість. Порядок оцінки внесків учасників до статутного капіталу визначається в засновницьких документах товариства та відображається в обліку наступними проводками: ;

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображена заборгованість учасника (засновник) за внесками до статутного капіталу	46 "Неоплачений капітал" 5	401 "Статутний капітал"
2	Внесений внесок до статутного капіталу у вигляді нематеріального активу (програмне забезпечення)	12 "Нематеріальні активи" субрахунками	46 "Не оплачений капітал" :

Згідно з П(С)БО 8 витрати на дослідження не визнаються активом, відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені. Під дослідженнями розуміються заплановані Підприємством дослідження, які проводяться ним вперше з метою отримання і розуміння нових наукових і технічних знань.

Розробка - це застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених, приладів, продуктів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва або використання.

Вартість нематеріального активу, одержаного в результаті розробки, складається із витрат, пов'язаних з розробкою, тобто застосуванням підприємством результатів досліджень нематеріального активу, а не затрат на самі дослідження.

Затрати на дослідження відносяться до складу витрат, оскільки метою проведення досліджень є отримання конкретних результатів.

До витрат на дослідження і розробку включаються:

- витрати на заробітну плату та інші виплати працівникам, зайнятим розробками;

- затрати на матеріали і послуги, пов'язані з проведенням розробок;

- амортизація основних засобів у межах їх використання в розробках;

- накладні витрати, пов'язані з розробками крім адміністративних витрат;

- інші витрати (наприклад, амортизація патентів, ліцензій під час виконання розробок).

Розподіл накладних витрат здійснюється згідно П(С)БО 16 "Витрати".

3. Облік руху нематеріальних активів

Списання нематеріального активу з балансу здійснюється внаслідок:

- продажу;

- вибуття внаслідок неможливості отримання підприємством економічних вигод від його використання. При цьому фінансовий результат від і вибуття нематеріального активу визначається як різниця між доходом від вибуття за мінусом непрямих податків та витрат, пов'язаних з вибуттям, і залишковою вартістю.

При вибутті раніше переоціненого нематеріального активу перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу: Дт рах. 423 "Дооцінка необоротних активів" Кт рах. 441 "Нерозподілений прибуток".

В бухгалтерському обліку незамортизована вартість нематеріального активу списується за рахунок власних коштів підприємства.

При ліквідації програмного забезпечення підприємство не одержує ніякого доходу (як, наприклад, у разі продажу), тому в бухгалтерському обліку ця операція відображається таким чином:

Д-т рах. 133 "Знос нематеріальних активів", К-т рах. 125 "Авторські та суміжні з ним права"-на суму нарахованого зносу ;

Д-т рах. 976 "Списання необоротних активів", К-т рах. 125 -на залишкову вартість;

Д-т рах. 793 "Результат іншої звичайної діяльності", К-т рах. 976.

Операції зі списання нематеріального активу у зв'язку з неможливістю його подальшого використання не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Амортизація нематеріальних активів

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється з місяця, наступного за місяцем, в якому актив став придатний до використання, і закінчується з місяця, наступного за місяцем вибуття. Амортизація нараховується

протягом строку корисного використання нематеріального активу, але не більше 20 років, за методом, самостійно обраним підприємством, виходячи з умови отримання майбутніх економічних вигод. Проте, якщо такі умови визначити неможливо, то використовують лінійний метод. Порядок застосування методів амортизації визначається згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби". Нарахування амортизації нематеріальних активів супроводжується бухгалтерськими проводками, аналогічними як при нарахуванні амортизації основних засобів.

4. Сутність інвестиційної нерухомості

Інвестиційна нерухомість - власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

Операційна нерухомість - власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання для виробництва, або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях.

Балансова вартість активу - вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу.

З метою бухгалтерського обліку не вважається інвестиційною нерухомістю:

- операційна нерухомість, а також нерухомість, що утримується для використання у майбутньому як операційна нерухомість.
- нерухомість, що утримується з метою продажу за умов звичайної господарської діяльності.
- нерухомість, що будується або поліпшується за дорученням третіх сторін.
- нерухомість, що перебуває в процесі будівництва або поліпшення з метою використання у майбутньому як інвестиційна нерухомість.
- нерухомість, що надана в оренду іншому суб'єкту господарювання на умовах фінансової оренди.

Якщо певний об'єкт основних засобів уключає частину, яка утримується з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу, та іншу частину, що є операційною нерухомістю, і ці частини можуть бути продані окремо (або окремо надані в оренду згідно з договором про фінансову оренду), то ці частини відображаються як окремі інвентарні об'єкти. Якщо ці частини не можуть бути продані окремо, об'єкт основних засобів визнається інвестиційною нерухомістю за умови її використання переважно з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу.

За наявності ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної нерухомості, і до інвестиційної нерухомості, підприємство розробляє критерії щодо їх розмежування.

Якщо підприємство контролює інвестиційну нерухомість, надану в оренду материнському підприємству або дочірньому підприємству для виробництва або постачання товарів чи надання послуг, або з адміністративною метою, такий об'єкт

основних засобів при складанні консолідованої фінансової звітності цієї групи підприємств вважається операційною нерухомістю.

5. Визнання та оцінка інвестиційної нерухомості

Інвестиційна нерухомість визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, та її первісна вартість може бути достовірно визначена.

Придбана (створена) інвестиційна нерухомість зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю. Одиницею обліку інвестиційної нерухомості є земельна ділянка, будівля (частина будівлі) або їх поєднання, а також активи, які утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і в сукупності генерують грошові потоки.

Первісна вартість придбаної інвестиційної нерухомості складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам (продавцям) 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 інвестиційну нерухомість;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) інвестиційної нерухомості (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- юридичні послуги, комісійні винагороди, пов'язані з придбанням інвестиційної нерухомості;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням об'єктів інвестиційної нерухомості до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Первісною вартістю інвестиційної нерухомості, створеної підприємством, є її вартість, визначена на дату початку використання інвестиційної нерухомості, виходячи із загальної суми витрат на її створення.

Первісна вартість інвестиційної нерухомості, одержаної у фінансову оренду, визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 "Оренда".

Якщо придбання інвестиційної нерухомості здійснюється на умовах відстрочки платежу, то її первісною вартістю визнається ціна відповідно до договору. Винагорода постачальнику на суму різниці між договірною ціною та загальною сумою платежів на його користь визнається фінансовими витратами.

Первісна вартість інвестиційної нерухомості збільшується на суму витрат, пов'язаних з її поліпшенням (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання інвестиційної нерухомості.

Витрати, що здійснюються для підтримання інвестиційної нерухомості в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від її використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

Оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю повинна застосовуватися до дати вибуття, переведення інвестиційної нерухомості до

операційної нерухомості та такої, що утримується для продажу, або, якщо стає неможливим достовірно визначити її справедливую вартість на дату балансу.

Інвестиційна нерухомість, що обліковується за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, переоцінці не підлягає.

Оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю ґрунтується на цінах активного ринку в тій самій місцевості в подібному стані за подібних умов договорів оренди або інших контрактів на дату балансу та не враховує майбутніх витрат на поліпшення нерухомості і відповідні майбутні вигоди у зв'язку з майбутніми витратами на поліпшення об'єктів інвестиційної нерухомості.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості здійснюється за:

Останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство).

Поточними ринковими цінами на нерухомість, що може перебувати в різних стані, місцевості, орендних та інших контрактних умовах, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей тощо інвестиційної нерухомості, для якої визначається справедлива вартість.

Додатковими показниками, які характеризують рівень цін на інвестиційну нерухомість.

Сума збільшення або зменшення справедливої вартості інвестиційної нерухомості на дату балансу відображається у складі іншого операційного доходу або інших витрат операційної діяльності відповідно.

Справедлива вартість інвестиційної нерухомості не включає попередньої оплати та нарахованого доходу від фінансової оренди.

При визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості підприємства до неї входять усі об'єкти основних засобів, які утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і в сукупності генерують грошові потоки. Така інвестиційна нерухомість в обліку відображається як окремий об'єкт, що генерує грошові кошти.

5

Стаціонарно встановлені об'єкти основних засобів (ліфти, кондиціонери тощо), вартість яких врахована при визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості, обліковуються в позабалансовому обліку за первісною вартістю. Усі інші активи, які використовуються разом з інвестиційною нерухомістю (меблі, господарський інвентар, офісна техніка тощо), оцінюються за первісною (переоціненою) вартістю і відображаються в обліку відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 N 92 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 за N 288/4509.

6. Переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості

Переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості здійснюється лише в разі зміни характеру використання нерухомості, що засвідчується:

- 1) початком використання її як операційної нерухомості;
- 2) початком підготовки її до продажу з переведенням об'єкта з інвестиційної нерухомості до складу запасів;
- 3) підготовкою операційної нерухомості для використання як інвестиційної нерухомості;
- 4) наданням її в операційну оренду іншій стороні;
- 5) переведенням її із запасів або операційної нерухомості до інвестиційної нерухомості;
- 6) завершенням будівництва з переведенням нерухомості зі складу незавершеного будівництва до інвестиційної нерухомості.

Переведення інвестиційної нерухомості до складу запасів здійснюється у разі існування зміни способу використання цього активу, що підтверджується початком підготовки до продажу. Якщо реалізація інвестиційної нерухомості здійснюється без попередньої підготовки, то інвестиційна нерухомість переведенню до складу запасів не підлягає. Якщо підприємство здійснює поліпшення (добудову, реконструкцію тощо) існуючої інвестиційної нерухомості для продовження її використання в майбутньому як інвестиційної нерухомості, то такий об'єкт нерухомості залишається у складі інвестиційної нерухомості.

Переведення інвестиційної нерухомості до складу запасів здійснюється у порядку, передбаченому для основних засобів.

У разі переведення інвестиційної нерухомості, що оцінювалась за справедливою вартістю, до операційної нерухомості або до складу запасів собівартість таких основних засобів або запасів визначається за справедливою вартістю інвестиційної нерухомості на дату такого переведення.

При переведенні операційної нерухомості до інвестиційної, що оцінюватиметься за справедливою вартістю, різниця між балансовою (залишковою) вартістю операційної нерухомості і справедливою вартістю інвестиційної нерухомості відображається відповідно до пунктів 19 і 20 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 N 92 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 за N 288/4509.

При переведенні нерухомості із запасів до інвестиційної нерухомості, що оцінюватиметься за справедливою вартістю, різниця між справедливою вартістю нерухомості станом на дату переведення та її балансовою (залишковою) вартістю визнається іншим доходом або іншими витратами періоду, у якому відбулося таке переведення.

При завершенні будівництва інвестиційної нерухомості, яка обліковуватиметься за справедливою вартістю, різниця між справедливою вартістю нерухомості на цю дату і витратами на будівництво визнається іншим операційним доходом або іншими витратами операційної діяльності періоду, у якому відбулося завершення будівництва.

Вибуття інвестиційної нерухомості

Визнання інвестиційної нерухомості припиняється при вибутті об'єкта внаслідок продажу, передачі у фінансову оренду, ліквідації, унесення до статутного капіталу, при невідповідності критеріям визнання активу з інших

підстав, при переведенні з інвестиційної нерухомості до операційної нерухомості або припиненні використання такої інвестиційної нерухомості з виключенням очікування отримання будь-яких економічних вигод від її вибуття.

Фінансовий результат від вибуття інвестиційної нерухомості визначається вирахуванням з доходу від вибуття її балансової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям інвестиційної нерухомості.

Доходи і витрати від продажу інвестиційної нерухомості з її подальшою орендою визначаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 "Оренда".

Розкриття інформації про інвестиційну нерухомість у примітках до фінансової звітності

Вартість інвестиційної нерухомості в балансі відображається окремою статтею.

У примітках до фінансової звітності незалежно від методу оцінки інвестиційної нерухомості наводиться така інформація за кожною групою інвестиційної нерухомості:

1. Критерії щодо розмежування інвестиційної нерухомості та операційної нерухомості.

2. Відображені у звіті про фінансові результати звітного періоду:

1. Сума доходу від оренди інвестиційної нерухомості.

2. Сума прямих витрат (з виділенням окремо на ремонт і обслуговування), що визнані у зв'язку з утриманням інвестиційної нерухомості, яка генерує дохід від оренди протягом звітного періоду.

3. Сума прямих витрат (з виділенням окремо на ремонт і обслуговування), що визнані у зв'язку з утриманням інвестиційної нерухомості, яка не генерує доходу від оренди протягом звітного періоду.

4. Сума укладених договорів на майбутнє:

1. На придбання, будівництво і підготовку інвестиційної нерухомості.

2. На ремонт, обслуговування і поліпшення інвестиційної нерухомості.

34.5. Вартість придбаної інвестиційної нерухомості.

Сума доходів та витрат, що виникли внаслідок переведення до інвестиційної нерухомості запасів та при завершенні будівництва інвестиційної нерухомості.

Різниця між балансовою вартістю активів, що виникла внаслідок переведення операційної нерухомості до інвестиційної нерухомості, що відображена у складі доходів, витрат та додаткового капіталу.

Опис інвестиційної нерухомості (пооб'єктно в кількісних та вартісних показниках), яка припиняє оцінюватися за справедливою вартістю і буде оцінюватися за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, з наведенням:

ТЕМА 5. ОБЛІК ЗАПАСІВ ТА БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

Зміст

1. Економічний зміст запасів і завдання їх обліку
2. Оцінка запасів
3. Методи оцінки вибуття запасів
4. Документування та аналітично-синтетичний облік запасів
5. Облік малоцінних швидкозношуваних предметів
6. Облік браку у виробництві та напіфабрикатів
7. Облік біологічних активів

1. Економічний зміст запасів і завдання їх обліку

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 звичайна 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.

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 економічним витрачанням матеріальних цінностей у процесі виробництва, за додержанням встановлених норм витрат матеріалів;
- одержання на будь-яку дату точних даних про кількість сільськогосподарська продукції, матеріалів та інших запасів, які є в коморах, на складах і 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 повинен бути організований відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси".

2. Оцінка 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.

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.

5

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.

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.

3. Методи оцінки вибуття запасів

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 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.

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 (середньозважена собівартість) показано у табл. 2. Для її складання використаємо попередній приклад.

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 звітного 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.

Запаси оприбутковуються на рахунках бухгалтерського обліку за первісною вартістю (собівартістю), яка визначається на підставі первинних документів в залежності від шляхів надходження запасів.

4. Документування та аналітично-синтетичний облік запасів

Запаси, які надходять від постачальників супроводжуються документами: товарно-транспортними накладними (ф.№1-ТН), рахунками-фактурами, рахунками, накладними на відпуск товарно-матеріальних цінностей (ф.№М-20), накладними-вимогами (ф.№М-11).

Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (ф.№М-20) виписується в трьох примірниках на підставі договору (контракту), нарядів та інших відповідних документів і підписується особою, яка дозволила відпуск виробничих запасів, і головним бухгалтером.

Постачальник також виписує і надає підприємству-покупцю податкову накладну та реєструє в ЄРПН. В податковій накладній, крім інших реквізитів, вказується ціна виробничих запасів, ставка і сума ПДВ, загальна сума, яка підлягає сплаті постачальнику. Податкова накладна виписується в двох примірниках, оригінал якої вручається підприємцю-покупцю, а копія зберігається у постачальника як звітний і розрахунковий податковий документ.

На підставі накладної на відпуск виробничих запасів і податкової накладної постачальник виписує рахунок-фактуру та інші розрахунково-платіжні документи, які підтверджують факт передачі (відпуску) матеріальних цінностей і його оплати з вказівкою суми ПДВ.

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах, затверджених наказом Мінагрополітики від 21.12.2007 р.№ 929 (далі-Методрекомендації № 929), для оформлення надходження та використання виробничих запасів у сільгосп підприємствах можна використовувати типові форми облікових первинних документів, затверджені наказами Мінстату від 21.06.1996 р. № 193 та від 07.10.1996 р. № 291, а також спеціалізовані форми первинних облікових документів виробничих запасів у сільгосп підприємствах, затверджених Мінагрополітики.

Для узагальнення інформації про наявність та рух виробничих запасів Планом рахунків передбачений рахунок 20 «Виробничі запаси». За дебетом рахунку враховують надходження відповідних запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом – вартість витрачених запасів (відпущені у виробництво, в переробку, реалізовані на сторону тощо), а також зменшення їх вартості внаслідок оцінки.

Облік надходження виробничих запасів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Оприбутковано виробничі запаси, отримані відпостачальників:		
- на купівельну вартість	20	63
- на суму податкового кредиту з ПДВ	641	63
2. Перераховано постачальнику заборгованість за виробничі запаси	63	311

3. Відображено придбання виробничих запасів при попередній оплаті розрахунково-платіжних документів: - на купівельну вартість оплачених матеріалів	377	311
- на суму ПДВ, на яку підприємство має право зменшити податкові зобов'язання	641	644
- оприбутковано попередньо оплачені виробничі запаси	20	631
- на суму податкового кредиту з ПДВ	644	631
- взаємозалік за рахунками	631	377
4. Відображено витрати з перевезення, навантажувально-розвантажувальних та інших послуг сторонніх організацій: - за діючими розцінками і тарифами	20	685
- одночасно на суму податкового кредиту з ПДВ	641	685
5. Оприбутковано на склади підприємства виробничі запаси, повернуті з виробництва або виготовлені власними силами	20	23
6. Зменшено суму браку на вартість відходів, які переведені до складу виробничих запасів	20	24
7. Переведено до складу виробничих запасів активи, що були придбані як товари	20	28
8. Відображено надходження виробничих запасів у рахунок погашення дебіторської заборгованості	20	37
9. Оприбутковано виробничі запаси, придбані підзвітною особою	20	372
10. Оприбутковано виробничі запаси як внесок достатутного капіталу	20	40,46
11. Відображено формування пайового капіталу за рахунок внесків у вигляді виробничих запасів	20	41
12. Здійснено дооцінку виробничих запасів	20	423
13. Оприбутковано виробничі запаси, які отримані як цільове фінансування	20	48
14. Оприбутковано надлишки виробничих запасів, виявлених в результаті інвентаризації	20	719
15. Оприбутковано безкоштовно отримані виробничі запаси	20	745

6

Облік відпуску виробничих запасів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Відпущено виробничі запаси на здійснення капітальних інвестицій	15	20
2. Відпущено виробничі запаси на виробництво	23	20
3. Витрачені виробничі запаси для виправлення виробничого браку	24	20
4. Переведено до складу товарів виробничі запаси	28	20
5. Повернено виробничі запаси постачальникам внаслідок порушення договірних зобов'язань (за якістю, асортиментом, ціні, термінам поставки тощо)	374	20

6. Списано виробничі запаси на витрати, пов'язані зосвоєнням виробництва нових видів продукції	39	20
7. Списано виробничі запаси на загальновиробничі витрати	91	20
8. Списано виробничі запаси на адміністративні потреби	92	20
9. Списано виробничі запаси на витрати на збут	93	20
10. Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів	943	20
11. Відображено суму уцінки виробничих запасів	946	20
12. Відображено суму недостачі виробничих запасів	947	20
13. Безоплатно передано виробничі запаси іншому підприємству	949	20

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордері № 5 А с-г.

5. Облік малоцінних швидкозношуваних предметів

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.

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 підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первісною вартістю МШП, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість.

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 облічувати 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.

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 МШП слід використовувати первинні документи, форми яких затверджені наказом Міністерства статистики України від 21.06.96р. №193 (форми №№ М-4, М-8, М-9, М-11, М-12) , наказом Міністерства статистики України від 22.05.96р. №145 (форми №№ МШ-1, МШ-2, МШ-3, МШ-4, МШ-5, МШ-6, МШ-7, МШ-8).

До *первинних документів бухгалтерського обліку* відносять документи, якими оформлюється: нарахування зносу, відпуск предметів у виробництво, їх списання тощо.

Документи оперативного обліку - це документи, які відображають передачу зазначених предметів в ремонт, поповнення їх запасу в роздавальних коморах, видачу МШП працівникам та їх повернення тощо.

Звичайно, оперативний і бухгалтерський облік тісно пов'язані та є складовими частинами єдиної системи, але такий розподіл первинних документів на документи бухгалтерського та оперативного обліку є важливою передумовою правильного та ефективно функціонуючого графіка документообігу на підприємстві.

Форми первинних документів, які застосовуються для обліку руху МШП, затверджено Наказом Міністерства статистики України від 22.05.96 р. №145 (ф. № МШ-1, МШ-8), Наказом Міністерства статистики України від 21.06.96 р. № 193 (ф. № М-4, М-8, М-9, М-11, М-12).

Нижче наведена таблиця із зазначенням первинних документів з обліку МШП та особливостями їх застосування (табл.1).

Таблиця 1. Первинні документи з обліку МШП

№	Назва форми	Призначення документу
1	2	3
МШ-1	Відомість на повернення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)	Використовується для обліку зміни запасу інструментів (пристроїв) на тих підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного обмінного фонду. Відомість складається при необхідності заміни постійного, запасу інструментів (пристроїв), на підставі її даних вносяться зміни до карток складського і обліку матеріалів (ф. № М-12) .
МШ-2	Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів	Використовується для обліку МШП, які були їй; видані під розписку працівнику для тривалого ^ користування. Заповнюється на кожного працівника, який одержав МШП

МШ-3	Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)	Застосовується для обліку інструментів (пристроїв), які передаються на заточування або ремонт. Характерна для тих підприємств, де заточування та ремонт проводяться в "": централізованому порядку
МШ-4	Акт на вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів	Застосовується для обліку зіпсованих і втрачених МШП. При пред'явленні працівником акта вибуття замість непридатного чи втраченого предмета йому видається придатний, що записується в формі МШ-2 "Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів". Акт вибуття додається до актів на списання (ф. № МШ-5 і № МШ-8)
МШ-5	Акт на списання інструментів (пристроїв) та їх обмін на придатні	Застосовується для оформлення списання інструментів (пристроїв), що стали непридатними, та обміну їх на придатні на тих підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного обмінного фонду. Складається на підставі актів вибуття (ф. № МШ-4). Виданий інструмент (пристрій) в порядку обміну за актами в картці обліку матеріалів (ф. № М-12) не відображається
МШ-6	Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття	Використовується для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються працівникам підприємства для індивідуального користування
МШ-7	Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу та спецвзуття	Застосовується для обліку видачі спецодягу, спецвзуття працівникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами, а також для обліку приймання від працівників спецодягу, спецвзуття на прання, дезинфекцію, ремонт та зберігання. Форма заповнюється окремо на видачу і повернення спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів
МШ-8	Акт списання малоцінних та швидкозношуваних предметів .	Застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття, запобіжних засобів по закінченню строку носіння, інших малоцінних та швидкозношуваних предметів і здавання їх до комор для утилю. Акт складається на підставі разових актів вибуття (ф. № МШ-4)

Надходження МШП на підприємство ^бздійснюється на підставі відвантажувальних документів постачальників.

На МШП, що надійшли, відкривається картка складського обліку (ф.№М-17).

Передача зі складу в експлуатацію МШП оформлюється актом передачі МШП в експлуатацію.

Отже, існуюча сукупність форм первинної документації з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів дає можливість побудови такої системи обліку, яка б відповідала масштабам підприємства, його організаційно-структурній формі та об'єктивним умовам функціонування.

Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів ведеться за видами предметів по однорідних групах, встановлених, виходячи з потреб підприємства.

З метою забезпечення збереження даних предметів в експлуатації на підприємствах повинен бути організований належний контроль за рухом МШП,

зокрема, оперативний облік в кількісному вираженні.

Відповідним чином повинен бути організований аналітичний облік МШП, які повернуті на склад з експлуатації.

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.

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 41 а). Господарські операції по руху малоцінних та швидкозношуваних предметів оформляють таку кореспонденцію рахунків.

Відображення на бухгалтерських рахунках малоцінних та швидкозношуваних предметів

№ п/п	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	719
	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

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордері № 5 А с-г.

7. Облік браку у виробництві та напівфабрикатів

Облік браку у виробництві

Одним з основних видів втрат у виробництві є брак продукції.

Брак у виробництві - це вироби або роботи, які не відповідають установленим вимогам і не придатні для використання за прямим, призначенням або потребують додаткової обробки.

На деяких виробництвах виникають відходи, які поділяються на технологічні втрати і технічно неминучий брак. До технологічних втрат належить вилучення напівфабрикатів, деталей, вузлів і виробів, що не відповідають вимогам нормативно-технічної документації та виникають у виробництві внаслідок невідповідності виробничих запасів технологічним вимогам або непередбачених відхилень в здійсненні окремих операцій, недостатньої керованості окремими операціями технологічного процесу.

Технічно неминучий брак у виробництві - це напівфабрикати, деталі, вироби. Які з технологічних причин не відповідають вимогам нормативно-технічної документації і не можуть бути використані за своїм прямим; призначенням або можуть бути використані тільки після усунення виявлених недоліків.

Облік браку у виробництві класифікують за наступними 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 або заміни непридатних деталей і комплектуючих.

3. За причинами виникнення (неякісні матеріали, неподача електроенергії тощо).

4. За винними особами (робітник, постачальник).

Виникнення браку у виробництві документують актом про брак (форма Т-46), повідомленням, листком про брак, або у відомостях (форма Т-47). В цих документах зазначають дані про забраковану продукцію (її вид, сорт, типорозмір, одиницю виміру, кількість), причини виникнення браку, винну особу, вид браку. Зазначені документи підписуються комісією в складі керівника або заступника керівника підприємства, головного бухгалтера, керівників відділів: матеріально-технічного, збуту, ціноутворення, виробництва. У разі, коли вартість матеріальних цінностей зменшується за рахунок втрат споживчих властивостей, комісія підприємства повинна мати пояснювальні записки від матеріально відповідальних осіб про неправильне зберігання або використання.

На підставі акту брак оцінюють за нормативною вартістю з урахуванням місця виникнення браку та технологічної операції.

Для обліку та узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві продукції передбачено рахунок 24 Брак у виробництві .

Цей рахунок призначено для обліку господарських засобів. По дебету рахунку 24 "Брак у виробництві" відображаються витрати від виявленого зовнішнього та внутрішнього браку (вартість невивиправного, остаточного браку та витрати на виправлення браку), витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень; по кредиту - суми, що відносяться на зменшення витрат на брак, і суми, що списуються на витрати на виробництво як втрати від браку, суми зменшення втрат від браку продукції: вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість утримання з винуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, які спричинили виникнення браку продукції.

Аналітичний облік по даному рахунку ведеться за видами виробництва продукції, по якій виник брак, а також в розрізі статей калькуляції.

Рахунок 24 "Брак у виробництві" щомісяця закривається.

До статті калькуляції "Втрати внаслідок технічного неминучого браку" включаються:

а) собівартість остаточного забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів) з технологічних причин;

б) вартість матеріалів, напівфабрикатів (деталей), зіпсованих під час налагодження устаткування, в разі зупинки або простою обладнання через тимчасове відключення енергії;

в) вартість скляних, керамічних і пластмасових виробів, розбитих під час транспортування на виробництві;

г) витрати на усунення технічно неминучого браку.

Якщо брак є невивправним (кінцевим необхідно виділити з суми загальних витрат виробництва частку, яка припадає на забраковані і вилучені вироби, і списати її з рахунку 23 "Виробництво" за статтями витрат (матеріали, зарплата, загальновиробничі витрати) на рахунок 24 "Брак у виробництві": Д-т рах. 24, К-т рах. 23 - фактична собівартість кінцевого браку.

Бракована продукція не відображається в складі незавершеного виробництва. Проте, в індивідуальному та дрібносерійному виробництвах, де втрати відносяться на уточнення замовлення, по якому визначено брак, зазначені втрати включаються в замовлення, як незавершені виробництвом у звітному періоді, і повинні бути відображені в складі незавершеного виробництва.

Втрати від браку можуть бути відшкодовані винними особами. У разі виправного браку з винуватців стягується вартість виправлення, а при невивправному (кінцевому) браку — вартість матеріалів (за вирахуванням відходів), сума основної зарплати, виключаючи вартість браку за ціною лому.

Різниця між собівартістю забракованих виробів і сумою відшкодувань втрат від браку представляє собою величину втрат від браку. Запис на рахунках буде наступним: Д-т рах. 23 "Виробництво", К-т рах. 24 "Брак у виробництві".

Основні бухгалтерські проводки по рахунку 24 "Брак у виробництві"

№' оп.	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Витрачені матеріали, паливо, запасні частини для виправлення браку	24	20
2	Відпущено МШП для виправлення браку	24	22
3	Списані втрати від невивправного браку, виявленого в цехах - основного виробництва	24	23
4	Списана вартість забракованих напівфабрикатів власного виробництва; напівфабрикати власного ; виробництва використані для виправлення браку	24	25
5	Включена до собівартості невивправного браку відповідна частина загальновиробничих витрат	24	91
6	Відображена собівартість продукції, відправленої блокупоцю для заміни забракованої	24	26
7	Оплачені готівкою витрати, пов'язані з виправленням браку	24	30
8	Оплачені з поточного або валютного рахунку витрати, пов'язані з виправленням браку	24	31
9	Акцептований рахунок постачальника за послуги, надані по виправленню браку або по проведеному гарантійному ремонту	24	63
10	Нарахована заробітна плата працівникам за виправлення браку та проведені відрахування на соціальні заходи від зарплати згідно з чинним законодавством	24	66 65
11	Оплачені з підзвітних сум витрати, пов'язані з виправленням браку	24	372
12	Відображені витрати по виправленню продукції, відправленої споживачам	24	37 , 68
13	Відображено внутрішнє переміщення бракованої продукції (передача зі складу на склад, зміна матеріально відповідальної особи)	24	24

14	Оприбутковані матеріали, паливо, запчастини, які залишились після виправлення браку або при списанні невивражного браку (за ціною можливого використання)	20	24
15	Оприбутковані матеріальні цінності, що залишились після списання остаточного браку, і які можуть бути використані як МШП	22	24
16	Втрати від браку, визначені на підставі висновків ВТК, включені до собівартості продукції, робіт і послуг	23	24
17	Оприбутковані придатні напівфабрикати, які були складовою частиною забракованих виробів (за ціною можливого використання)	25	24
18	Пред'явлені претензії підприємствам, з вини яких виникли втрати від браку	374	24
19	Утримана вартість забракованої продукції із заробітної плати осіб, які допустили брак	66	24
20	Списані втрати від браку за рахунок винних в нанесенні матеріального збитку осіб	375	24

Під **напівфабрикатом** розуміють продукт окремих технологічних фаз (переробок, цехів, дільниць, бригад тощо), який повинен пройти одну або декілька технологічних фаз обробки, перш ніж стати готовою продукцією. Проте для даної стадії (фази, переробки) він є закінченим продуктом.

Напівфабрикати, що отримані у виробничих одиницях, цехах підприємствах і вимагають доробки (в наступних виробничих одиницях, цехах або переробних підприємствах) чи укомплектування у вироби, називають напівфабрикатами власного виробництва.

До напівфабрикатів власного виробництва відносять: чавун переробний в чорній металургії (при повному циклі); сира гума і клей в гумовій промисловості; сірчана кислота на азотно-тукових комбінатах хімічної промисловості; деталі й агрегати в машинобудуванні тощо.

В окремих галузях рух напівфабрикатів з цеху в цех відображається в оперативному обліку диспетчерською службою цеху (наприклад, складання балансу руху напівфабрикатів). Такий варіант обліку називається *безнапівфабрикатним* оскільки рух напівфабрикатів не відображається на рахунках бухгалтерського обліку.

В окремих галузях застосовують *напівфабрикатний варіант* ведення обліку, коли рух напівфабрикатів відображається на рахунках бухгалтерського обліку.

Напівфабрикати, які реалізуються на " сторону, слід обліковувати на окремому рахунку 25 "Напівфабрикати". Облік руху напівфабрикатів всередині підприємства ведеться на рахунку 23 "Виробництво".

Продаж напівфабрикатів Напівфабрикати, які споживаються всередині підприємства, називаються *невідчуженими*. Підприємство може виробляти або тільки невідчужені напівфабрикати, або частково відчужені, а частково невідчужені, тому що коли всі напівфабрикати йдуть на продаж, то вони вважаються готовою продукцією.

Покупцями напівфабрикатів можуть бути:

- інші підприємства - з метою подальшої обробки (переробки) напівфабрикатів в готову продукцію (пряжа, відливка сталевна, спирт);

- кінцеві споживачі - фізичні або юридичні особи (спирт, вершки молочні, фарш м'ясний).

Оцінка напівфабрикатів здійснюється відповідно до вимог п. 16 - 22 П(С)БО 9 "Запаси"

Оцінка напівфабрикатів, які деякий час між операціями зберігаються на складі здійснюється за спеціально розробленими обліковими цінами на базі планової собівартості. Облік та узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва, які реалізуються на сторону, ведеться на рахунку 25 "Напівфабрикати".

По дебету рахунку 25 "Напівфабрикати" відображається надходження (створених) напівфабрикатів, по кредиту - вибуття напівфабрикатів внаслідок продажу, передачі до подальшої переробки, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визначення активу. .

Аналітичний облік ведеться за видами напівфабрикатів, визначеними, виходячи з потреб підприємства.

Основні бухгалтерські проводки по рахунку 25 "Напівфабрикати"

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковані на склад напівфабрикати власного виробництва	25	23
2	Проведена дооцінка напівфабрикатів власного виробництва	25	423
3 .	Оприбутковані куплені напівфабрикати в т. ч. ПДВ	25 64	63
4	Оприбутковані лишки напівфабрикатів, виявлені при інвентаризації	25	71
5	Відображена недостача напівфабрикатів власного виробництва, виявлена при інвентаризації	947	25
6	Напівфабрикати використані для потреб виробництва	23	25
7	Напівфабрикати використані для виправлення браку продукції	24	25
8	Відображені втрати від браку напівфабрикатів власного виробництва: витрачені напівфабрикати на виправлення браку	24	25
9	Напівфабрикати власного виробництва, призначені для реалізації, відображені в складі готової продукції	26	25
10	Списані напівфабрикати, передані дочірнім підприємствам та внутрішнім підрозділам, що мають окремий баланс	682 , 683	25
11	Списана облікова вартість реалізованих напівфабрикатів	90	25
12	Напівфабрикати власного виробництва використані для загальновиробничих та загальногосподарських потреб	91 , 92	25
13	Проведена оцінка напівфабрикатів	946	25

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордері № 5А с-г.

7. Облік біологічних активів

Поточні біологічні активи (далі - ПБА) - це біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в

інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. Відмінність ПБА від ДБА полягає в двох моментах, а саме:

- періоду, протягом якого біологічні активи здатні приносити економічні вигоди в будь-якій формі. Для поточних це термін, що не перевищує 12 місяців, для довгострокових - перевищення такого періоду;

- порядку обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі. Такі тварини, як зазначено в характеристиці рахунка 16 «Довгострокові біологічні активи»

Інструкції № 291, є винятком із порядку віднесення до ДБА біологічних активів, здатних давати сільгосппродукцію та/або додаткові біоактиви або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців (або операційний цикл, якщо він більше 12 місяців), та біологічні активи, що створюються протягом періоду більшого ніж один рік.

Отже, за видом господарської діяльності біологічні активи поділяються на сільськогосподарські та інші біологічні активи, непов'язані з сільськогосподарською діяльністю.

До сільськогосподарських відносяться біологічні активи, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, які призначені для продажу, або використання у сільськогосподарській діяльності.

Інші біологічні активи, непов'язані з сільськогосподарською діяльністю, визнаються:

- запасами, якщо вони не використовуються в сільськогосподарській діяльності та утримуються для продажу або напрями їх використання невизначено;
- основними засобами, якщо вони використовуються в іншій діяльності ніж сільськогосподарська, та очікуваний строк їх використання більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

До інших біологічних активів, непов'язаних з сільськогосподарською діяльністю, відносяться багаторічні насадження та тварини, які вирощуються і утримуються з іншою метою ніж отримання сільськогосподарської продукції, зокрема, лісосмуги, декоративні рослини, тварини цирків і зоопарків тощо.

В залежності від галузі сільськогосподарські біологічні активи поділяються на:

- біологічні активи рослинництва;
- біологічні активи тваринництва.

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля тощо), або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо), або окремих культур (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо).

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів тваринництва можуть бути види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп (корови і бики-плідники основного стада,

свині і хряки-плідники основного стада, тварини на вирощуванні та відгодівлі тощо).

За ознакою зрілості розрізняють зрілі і незрілі біологічні активи. Зрілими біологічними активами є: – поточні біологічні активи, що досягли певної кондиції, наприклад тварини і птиця – при досягненні ними певної живої маси і категорії вгодованості; – довгострокові біологічні активи, здатні регулярно давати сільськогосподарську продукцію і додаткові біологічні активи. До них відносяться сади і виноградники які досягли плодоношення; тварини основного стада (корови, вівці, кози, свиноматки) – після отримання першого приплоду, відлучення приплоду від маток і т.д.

Незрілі біологічні активи включають багаторічні насадження (сади, виноградники, ягідники), які не досягли пори плодоношення; ремонтний молодняк – для поповнення основного стада; тварин і птицю на вирощуванні та відгодівлі.

Залежно від можливості багаторазового одержання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів розрізняють споживчі біологічні активи і біологічні активи-носії. Споживчі біологічні активи – біологічні активи, які здатні одноразово давати сільськогосподарську продукцію (після чого вони завершують своє існування).

За строком використання біологічні активи поділяються на:

- поточні біологічні активи;
- довгострокові біологічні активи;
- незрілі довгострокові біологічні активи.

Поточні біологічні активи - біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. До поточних біологічних активів відносяться рослини, процес життєдіяльності яких менше 12 місяців, або використання яких більше одного року економічно недоцільно, зокрема озимі і ярі зернові культури, однолітні трави тощо, а також тварини, які ще не переведені, або вже виключені з основного стада ВРХ, свиней, коней, овець та птахи, кролі, звірі, бджоли, риба й ін.

Довгострокові біологічні активи - усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами. До довгострокових біологічних активів відносяться багаторічні насадження, зокрема сади, виноградники, плантації хмелю і ягідних культур, багаторічні трави тощо, а також тварини основного стада ВРХ, свиней, коней, овець. При цьому тварини основного стада у птахівництві, кролівництві і звірівництві визнаються поточними біологічними активами.

До незрілих довгострокових біологічних активів відносяться біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі), які у звітному періоді ще не здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи визначеної якості, зокрема, багаторічні насадження (сади, виноградники, ягідники тощо), що не досягли пори плодоношення.

Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку передбачено окремий облік довгострокових біологічних активів, оцінених за

справедливою вартістю та первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності, для чого передбачено відповідно субрахунки 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю» і 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва які оцінені за справедливою вартістю» та 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю» і 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

Біологічні активи, придбані за плату, оприбутковуються за первісною вартістю, яка складається з витрат, фактично понесених підприємством для їх одержання, зокрема:

ціна придбання за вирахуванням знижок, відповідно до договору з постачальником (продавцем), непрямих податків, крім випадків, коли вони не відшкодовуються підприємству відповідно до чинного законодавства;

суми ввізного мита;

витрати на транспортування;

інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням біологічних активів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первісна вартість безоплатно одержаних біологічних активів дорівнює їх справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою ціллю. На справедливу вартість безоплатно отриманих довгострокових біологічних активів збільшується додатковий капітал, а поточних активів - інший операційний дохід.

Первісною вартістю біологічних активів, що одержані як внесок до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Надходження довгострокових біологічних активів має бути відображено обов'язково у відповідних первинних документах:

1) Актах приймання-передачі основних засобів (внутрішнього переміщення) (ф. 03 СГ-1) – з метою облікового документального оформлення надходження придбаних чи без плати отриманих (у тому числі й у якості внеску до статутного капіталу підприємства) довгострокових біологічних активів (робочої, продуктивної худоби);

2) Актах приймання багаторічних насаджень і передачі їх в експлуатацію (ф. № ДБА-1) та Актах на приймання в експлуатацію захисних лісонасаджень (ф. № 54а) – з метою оприбуткування багаторічних насаджень;

3) Актах на переведення тварин із групи в групу в межах поточних біологічних активів (ф. № ПБА9) – за умови переведення тварин, вирощених у підприємстві, до основного стада робочої і продуктивної худоби. Акти треба складати на кожну тварину, придбану (одержану без плати тощо) підприємством або на кожен об'єкт багаторічних насаджень, що вводиться у експлуатацію, комісією, яку призначає керівник.

Сільськогосподарські підприємства використовують такі первинні документи по списанню довгострокових біологічних активів: 1. Акт на списання основних засобів (ф. № 03СГ-3) ; 2. Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин) (ф. №ДБА 4); 3. Акт на списання багаторічних насаджень (ф. №ДБА 3).

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордері № 4А с-г. Сільськогосподарські підприємства синтетичний облік довгострокових біологічних активів ведуть у Журналі-ордері № 4А сг., а аналітичний – у Відомості № 4.2 сг. Суми кредитових оборотів Журналу-ордера № 4А сг. в кінці місяця переносять у Головну книгу.

ТЕМА 6. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА, ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ТОРГІВЕЛЬНИХ ОПЕРАЦІЙ.

Зміст

1. Характеристика та класифікація витрат виробництва
2. Синтетичний і аналітичний облік витрат виробництва
3. Характеристика методів калькулювання
4. Облік готової продукції сільськогосподарського виробництва
5. Облік торгівельних операцій

1. Характеристика та класифікація витрат виробництва

Залежно від напрямку статутної діяльності, підприємства істотно відрізняються одне від одного: за технологічним процесом, організаційною структурою, взаємозв'язками з контрагентами, а також між структурними одиницями всередині. Такі особливості насамперед виявляються в організації процесу основного та допоміжного виробництва. У зв'язку з цим кожне підприємство організовує облік витрат за своїми вимогами для нагромадження потрібної інформації про витрати та їх склад.

В обліку витрати об'єднують в однорідні групи за різними ознаками. Загалом витрати групують та обліковують за видами, місцями виникнення та носіями витрат.

Види витрат визначають, виходячи з економічного змісту кожного елементу витрат. Види витрат є базою для формування калькуляційних статей витрат.

Місця виникнення витрат - це структурні підрозділи, в яких відбувається споживання ресурсів у виробничих, збутових, адміністративних та інших цілях, пов'язаних з оборотом коштів підприємства.

Під терміном **носій витрат** слід розуміти продукцію підприємства (включаючи роботи та послуги), яка в той чи інший момент може перебувати на різних дореалізаційних стадіях, починаючи від стадії придбання запасів, призначених для її випуску.

Економічний елемент - однорідний первинний вид витрат на виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг), який у межах підприємства неможливо розкласти на складові частини.

Статті витрат - певний вид витрат, що створюють собівартість як окремих видів продукції, так і сукупності витрат на товарну продукцію підприємства загалом. Статті витрат лягають в основу калькуляції.

За цільовим спрямуванням витрати підприємства можна поділити:

- на основні витрати;
- витрати на обслуговування;
- витрати на управління.

Основні витрати - це витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом випуску продукції.

Витрати на обслуговування - витрати на утримання допоміжних підрозділів (включаючи витрати на збут) і підрозділів соціального характеру.

Витрати на управління включають витрати на утримання й обслуговування апарату управління виробничими та невиробничими підрозділами, а також витрати на утримання й обслуговування апарату управління підприємством (адміністративні витрати).

За способом включення до собівартості окремих видів продукції розрізняють витрати прямі і непрямі.

Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції; їх можна прямо включити до собівартості за відповідними об'єктами обліку. Іншими словами, прямі витрати є сукупною вартістю ресурсів, втілених у продукції; до вартості таких ресурсів належить і жива праця у відповідній оцінці, яка, у свою чергу, включає заробітну плату та відрахування на соціальне страхування найманих працівників, зайнятих безпосереднім виготовленням конкретних видів продукції.

Непрямі витрати пов'язані з виробництвом відразу кількох або всіх видів продукції підприємства. Непрямі витрати протягом звітного періоду обліковують на збірно-розподільчих рахунках, а потім за встановленою методикою деякі з них розподіляють між окремими видами продукції, а деякі - списують безпосередньо в дебет рахунку основного виробництва.

У складі собівартості продукції" прямі витрати поділяють за статтями, кожна з яких, як правило, відповідає певному елементу витрат, а непрямі - утворюють комплексні статті, які складаються з витрат, що містять кілька елементів.

Прикладом комплексної статті може бути стаття «Інші витрати». Зрозуміло, що така стаття може містити багато елементів, починаючи від усіляких матеріальних витрат і заробітної плати персоналу охорони, безпеки життєдіяльності тощо.

За ознакою залежності від обсягів випуску продукції (виконання робіт, надання послуг) витрати підприємства поділяються на постійні та змінні.

Змінні витрати нормуються на кожен одиницю продукції; їх розмір змінюється пропорційно до зміни обсягу випуску продукції.

Розмір постійних витрат не залежить від обсягу випуску продукції (виконання робіт, надання послуг).

7

Залежно від часу виникнення і віднесення на собівартість витрати поділяються на такі:

- **поточні** (витрати на виробництво і реалізацію продукції даного звітного періоду);

- **витрати майбутніх періодів** — витрати, які здійснені протягом звітного періоду, але підлягають включенню до собівартості продукції в наступні звітні періоди.

За своєю цілісністю витрати поділяються на *продуктивні* та *непродуктивні*.

Продуктивні — залежать від характеру господарської діяльності підприємства і передбачаються кошторисом витрат на виробництво та планом економічного і соціального розвитку. До них відносять більшу частину витрат, які утворюють собівартість продукції.

Непродуктивні - утворюються через недоліки в технології та організації виробництва (втрати від браку, простоїв тощо).

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО № 16 «Витрати». Нормами цього стандарту суворо регламентовано умови визнання витрат підприємства. Так, згідно з п. 5-8 цього положення витрати визнаються за таких умов:

1. Зменшення активів або збільшення зобов'язань (наприклад, списання матеріалів на виробництво, нарахування заробітної плати).
2. Визнання на основі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів (наприклад, нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів).
3. Негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства (наприклад, уцінка запасів, створення резерву сумнівних боргів).

2. Синтетичний і аналітичний облік витрат виробництва

Наведена вище класифікація витрат знаходить своє відображення у Плані рахунків на відповідних синтетичних рахунках:

№ 23 «Виробництво»;

№ 91 «Загальновиробничі витрати»;

№ 92 «Адміністративні витрати».

Усі витрати виробництва обліковують на рахунку № 23 «Виробництво».

Слід зазначити, що залежно від специфіки галузі діяльності підприємства у складі цього рахунку відкривають субрахунки в розрізі видів виробництва - основного та допоміжних. Так наприклад, для типового промислового підприємства тут можуть бути відкриті субрахунки: № 231 «Основне виробництво»; № 232 «Автопарк»; № 233 «Реммайстерня»; № 234 «Електропостачання»; № 235 «Водо-, газопостачання» тощо. Отже, чіткої регламентації в цьому плані немає. Як зазначалося в п. 7.1, потреба в інформації про хід виробництва спонукає до відповідної організації обліку витрат.

Незважаючи на такі особливості, схема обліку витрат виробництва є загальною для всіх видів виробництв та діяльності. ⁷

Отже, за дебетом рахунку № 23 у розрізі відповідних статей нагромаджуються витрати. Стандартом № 16 передбачено групування витрат за такими економічними елементами:

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

До складу матеріальних витрат включається вартість списаних на виробництво:

- сировини і основних матеріалів;
- купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів;
- палива та енергії;
- будівельних матеріалів;

- запасних частин;
- тари і тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

До складу витрат на оплату праці включають заробітну плату за окладами (тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплату відпусток та іншого відпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До складу відрахувань на соціальні заходи включають: відрахування ЄСВ.

До складу елементу «Амортизація» включають суму нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До інших операційних витрат включають витрати операційної діяльності, які не ввійшли до складу вищенаведених витрат, зокрема витрати на відрядження, послуги зв'язку, виплату матеріальної допомоги, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

Таким чином, за дебетом рахунку № 23 за наведеними статтями в розрізі відкритих аналітичних рахунків нагромаджуються витрати, що становлять фактичну собівартість продукту виробництва. Аналітичні рахунки у складі рахунку № 23 (продукти виробництва) відкривають за видами продукції, послуг, виконуваних робіт.

За кредитом рахунку № 23 обліковують оприбуткування готової продукції в оцінці за плановою собівартістю.

Отже, схема обліку за цим рахунком така. На основі первинних документів з обліку оплати праці (табелів, облікових листів, путівок тощо); витрат матеріальних цінностей (накладних, актів на списання); інших витрат (розрахунку амортизації, картки розрахунку страхових платежів, рахунків про оплату за послуги тощо) відображають витрати за дебетом відповідних аналітичних рахунків у реєстрі аналітичного обліку (виробничому звіті, книзі обліку витрат, відомості).

Паралельно за кредитом цих же рахунків відображають надходження продукції на основі відповідних первинних документів (накладних, актів на оприбуткування тощо). У кінцевому підсумку на даному рахунку нагромаджується інформація про сукупні виробничі витрати та обсяг виходу продукції, за результатами якої можна визначити (контролювати) виробничу собівартість.

Сальдо на рахунку № 23 означає суму витрат незавершеного виробництва. Це пояснюється безперервністю процесу виробництва, тому «проведені витрати, не покриті виходом продукції», є витратами незавершеного виробництва і їх переносять на наступний місяць.

Схема кореспонденцій на рахунку № 23 «Виробництво»

№ пор	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1.	Нараховано зношуваності (амортизацію) основних засобів, що використовуються у виробництві	23	13
2.	Списано виробничі запаси на потреби виробництва	23	20
3.	Списано витрати підзвітних осіб	23	372
4.	Списання витрат майбутніх періодів на витрати виробництва	23	39
5.	Віднесено на витрати виробництва забезпечення резерву відпусток	23	471

6.	Списано на витрати виробництва вартість послуг сторонніх організацій	23	63
7.	Списано на витрати суму нарахованих відрахувань (ЄСВ 22%)	23	65
8.	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим на виробництві	23	66
9.	Включено до витрат виробництва вартість отриманих послуг від дочірніх підприємств	23	682
10.	Списано частину загальновиробничих витрат на витрати основного виробництва	23	91
11.	Відображено вихід продукції основного виробництва	26	23

У таблиці наведено лише типові господарські операції з обліку витрат виробництва.

Характеристика методів калькулювання

Калькулювання собівартості — це обраний спосіб систематизації витрат і отримання інформації про собівартість виробленого продукту. Іншими словами, калькулювання — це обчислення у грошовому вираженні витрат на виробництво і реалізацію продукції, робіт і послуг за встановленими статтями витрат.

Калькулювання собівартості продукції визначається специфікою, обґрунтованою особливостями технології виробництва, його організації і видами продукції, що випускається. Методологія обліку витрат і способи калькулювання мають бути обумовлені в наказі про облікову політику підприємства, яка протягом звітного року має бути незмінна.

Перш ніж обґрунтувати способи калькуляції, необхідно розглянути види собівартості.

Цехова собівартість - це собівартість, що включає витрати, понесені в межах одного цеху. Цехова собівартість використовується для визначення собівартості напівфабрикатів, собівартості остаточного браку, а також із метою аналізу — для визначення частки цехів у загальній сумі витрат на виріб.

Виробнича собівартість - це собівартість, що містить цехову собівартість і накладні витрати (витрати допоміжних виробництв, загальновиробничі та адміністративні витрати). Показник виробничої собівартості дозволяє виявити відхилення від прийнятих норм витрат тих чи інших ресурсів.

Повна -це собівартість, що містить виробничу собівартість і витрати на збут (позавиробничі витрати). Повна собівартість використовується для визначення фінансового результату. І цехова, і виробнича, і повна собівартість може бути плановою та фактичною.

Планова (нормативна) собівартість - це прогнозне значення величини витрат, розрахованих на підставі нормативів за кожною статтею витрат. Планова собівартість формується на початку періоду, що планується.

Фактична (звітна) собівартість - це собівартість, визначена на підставі даних бухгалтерського обліку фактичних витрат.

Планова і фактична собівартість для їх подальшого порівняння визначаються за однією методикою і за одними й тими ж калькуляційними статтями.

Об'єктами обліку витрат є місця їх виникнення, види або групи продукції, що випускається, або окремі її назви.

Приклади об'єктів обліку витрат:

- підприємство загалом;
- виробництво;
- цехи;
- дільниці;
- переділи;
- замовлення;
- напівфабрикати;
- готові вироби;
- групи виробів.

Перші п'ять із перерахованих об'єктів є центрами відповідальності.

Об'єктами калькулювання витрат є види продукції, що випускається, окремі вироби, групи виробів, напівфабрикати власного виготовлення.

Види калькуляцій

1. **Планова.** Визначає середню собівартість продукції на плановий період на підставі прогресивних середніх норм витрати ресурсів.

2. **Кошторисна.** Складається на разовий виріб або роботу для визначення вартості замовлення.

3. **Нормативна.** Складається на підставі норм витрати ресурсів, які діють на початок періоду.

4. **Фактична.** Складається за даними обліку фактичних витрат і відображає фактичну собівартість виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг).

Відомі кілька методів обліку витрат і калькулювання собівартості.

1. **Нормативний.** Метод, в основі якого лежать розрахунки на підставі нормативних витрат (граничної величини витрат визначеного ресурсу в абсолютному вираженні, необхідного для виробництва конкретної продукції. Величина витрат встановлюється відповідно до технологічного процесу виготовлення такої продукції. На підставі норм витрат, які чинні на початок місяця, складають нормативну калькуляцію собівартості виробів).

Застосування нормативного методу передбачає дотримання певної послідовності бухгалтерських дій:

а) на підставі чинних норм і кошторисів витрат складають попередню калькуляцію за виробами;

б) протягом визначеного періоду (місяця) нормативну собівартість коригують з урахуванням змін;

в) зміни, які виникли протягом місяця, і виявлені відхилення від нормативної собівартості враховують окремо;

г) визначають причини відхилень;

д) на підставі фактичних витрат визначають фактичну собівартість продукції.

Нормативну калькуляцію складають на підставі планового завдання, нормативно-технічної документації, чинних норм витрат. Нормативні калькуляції можна складати:

1) на всі види виробів, які випускає підприємство; при цьому витрати на матеріали розшифровуються за видами матеріалів;

2) на кожний технологічний варіант виготовлення окремих видів виробів;

3) на вузли, складальні з'єднання або комплект деталей.

2. Позамовний. Метод, що застосовується на підприємствах, на яких виробничі витрати враховують за окремими замовленнями на виріб або роботу. Базується на кількості часу, потрібного для виконання кожного окремого замовлення, і не залежить віддати початку і закінчення звітної періоду.

Об'єкт обліку і калькулювання - виробниче замовлення, оформлене договором між замовником і виробником, на підставі якого відкривається замовлення (одноразове, річне).

Для групи однакових виробів собівартість визначається розподілом загальної суми витрат на кількість виробів. Собівартість одноразового замовлення визначається як сума фактично понесених витрат на виконання цього замовлення. На підприємствах, що використовують позамовний метод обліку, ведеться єдиний рахунок обліку незавершеного виробництва, без розбивання на підрозділи. Деталізацію аналітичної інформації про незавершене виробництво виконують на картках замовлень.

3. Поопераційний. Окрема калькуляція витрат за кожною проведеною роботою, технологічною операцією. Це різновид попередільного методу калькуляції.

4. Попартійний. Метод, коли об'єктом калькуляції є партія однорідних виробів. Різновид позамовного методу калькулювання.

5. Попередільний. Метод, що застосовується на підприємствах, де вихідний матеріал у процесі виробництва проходить низку переділів, фаз або де з одних вихідних матеріалів в одному технологічному процесі одержують різні види продукції. Може бути двох видів: напівфабрикатний і безнапівфабрикатний.

У напівфабрикатному варіанті обчислюють собівартість продукції за кожним переділом, яка складається з кожного попереднього переділу і витрат за цим переділом. Собівартість продукції останнього переділу є також і собівартістю готової продукції.

У безнапівфабрикатному варіанті витрати враховують окремо за кожним переділом, без приєднання витрат попереднього переділу до кожного подальшого переділу. Таким чином, собівартість готової продукції обчислюється тільки на стадії останнього переділу шляхом підсумовування витрат, понесених на всіх переділах.

6. Попроцесний. Метод, коли всі витрати, понесені у звітному періоді, збираються за окремими підрозділами. Є різновидом поопераційного методу і безнапівфабрикатного попередільного. Таким чином, облік витрат подальших стадій виробництва здійснюється без включення виробничих витрат попередніх процесів, а собівартість продукції визначається підсумовуванням витрат, понесених на кожній стадії її виробництва, у кожному окремо взятому підрозділі, для кожного з яких відкривається окремий рахунок обліку незавершеного виробництва. У свою чергу, собівартість одиниці продукції визначається діленням загальної суми виробничих витрат, понесених в окремих підрозділах за певний проміжок часу (звітний період), на кількість одиниць продукції, вироблених протягом цього періоду.

7. Простий. Інша назва - метод прямого підрахунку. Застосовується на підприємствах, що випускають однорідну продукцію, або на підприємствах з

обмеженою номенклатурою продукції та за відсутності незавершеного виробництва.

Собівартість одиниці продукції визначається шляхом ділення нагромаджених за період витрат на кількість випущеної продукції. У калькулюванні собівартості застосовується таке поняття, як калькуляційна одиниця, що є засобом вимірювання об'єкта калькулювання у визначених вимірниках.

За видами є такі калькуляційні одиниці:

- 1) натуральна - кілограми, тонни, метри, літри тощо;
- 2) умовно-натуральна - умовне паливо (1 тонна у. п.), умовна банка (100 або 1000 у. б.) тощо;
- 3) вартісна - гривня, одна тисяча грн. тощо;
- 4) експлуатаційна - потужність, сила тощо;
- 5) одиниця часу - норма-година, машино-день тощо.

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордері №5 В с-г.

4. Облік готової продукції сільськогосподарського виробництва

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).

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.

Документальне оформлення надходження і використання готової продукції

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.

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 током (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 током 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 током 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 током 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 відправку передають до бухгалтерії господарства.

Прийняте від комбайнів на тік або зерносховище зерно облічує завідувач току або комірник у книзі (картці) складського обліку, де для кожної культури і сорту відводять потрібну кількість сторінок, на яких облічують 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 відправки 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 током 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 зданого зерна підтверджується в цьому реєстрі підписом водія.

Одночасно завідувач током (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 із 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.

Якщо зерно відправляється на хлібоприймальний пункт залученим

транспорт, 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.

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.

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.

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, капустиний 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-х 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-х днів після закладання їх на постійне зберігання.

Заготовлені грубі і соковиті корми приймає спеціальна комісія, яка призначається керівником господарства, і передає на зберігання фуражиром, завідувачам тваринницьких ферм та іншим матеріально-відповідальним особам.

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.

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. Для організації первинного обліку продукції тваринництва встановлено обов'язковий перелік первинних документів.

Основним первинним документом по 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 доються, кількість надоєного молока вранці, вдень, увечері. Завідувач ферми або інша посадова особа, яка має доручення від керівника господарства або структурного підрозділу щоденно визначають процент жиру в молоці по кожній групі корів-і перераховує прийняте молоко в один відсоткове і стандартне.

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 відображається 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).

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 сільськогосподарської 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.

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 - лишається в пункті переробки.

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 відображається надходження сільськогосподарської продукції, за кредитом - вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо. Аналітичний облік продукції сільськогосподарського виробництва ведеться за видами продукції.

Господарські операції з обліку продукції сільськогосподарського виробництва

№ п/п	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
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	719
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 ⁸	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	Виявлена нестача готової продукції при інвентаризації	947	27
16	Безоплатна передача продукції	949	27

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордері №5 А с-г.

5. Облік торговельних операцій

Роздрібна торгівля - це вид економічної діяльності у сфері товарообігу, що охоплює купівлю-продаж товарів кінцевому споживачеві й надання йому торговельних послуг (пп. 4.4 Національного стандарту України ДСТУ 4303:2004 «Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення понять»). Торговельними об'єктами у сфері роздрібної торгівлі можуть бути, зокрема, магазини, павільйони, кіоски, палатки й товарні склади. Саме на них орієнтований наш матеріал. Сьогодні ми розповімо про бухгалтерські особливості продажу товарів на об'єктах роздрібної торгівлі

Бухоблік надходження товарів

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» придбані товари зараховують на баланс підприємства за **первісною вартістю**, до якої входять:

- суми, сплачувані згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;

- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням товарів, які не відшкодовують підприємству;

- транспортно-заготівельні витрати (витрати на заготівлю запасів, оплату тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи й транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів).

Для обліку товарів, які надійшли на підприємство з метою роздрібного продажу, використовують субрахунок 282 «Товари в торгівлі»

У разі якщо виробниче підприємство реалізує свою продукцію через власний магазин, то таку продукцію також вважатимуть для нього товарами. Тобто таку продукцію треба перевести до категорії товарів на субрахунок 282.

Якщо готова продукція підприємства не призначена для роздрібного продажу через магазин, що належить підприємству, а реалізується безпосередньо зі складу, то її не переводять до категорії товарів (лишають як готову продукцію) і на рахунку 28 не відображають. Надходження товару на підприємство роздрібною торгівлю й передання його в торговельний зал для наступної реалізації відображають такими бухгалтерськими проводками:

Бухгалтерський облік надходження товарів у торгову мережу

	Дебет	Кредит
Отримано товари на склад магазину	281	631
Нараховано податковий кредит (податкову накладну ще не зареєстровано в ЄРПН)	6441*	631
Підтверджено податковий кредит	6412**	6441
Відображено витрати на транспортування товару від постачальника	289	631
Нараховано податковий кредит за послугами транспортування (податкову накладну ще не зареєстровано в ЄРПН)	6441	631
Підтверджено податковий кредит за послугами транспортування	6412	6441
Проведено оплату постачальникові за товар і транспортній організації за транспортування товару	631	311
Передано товар зі складу в торговельний зал магазину	282	281

Нараховано торговельну націнку для формування продажної вартості товарів	282	285
* Аналітичний рахунок 6441 — «Податковий кредит непідтверджений».		
** Аналітичний рахунок 6412 — «Розрахунки за ПДВ».		

Бухоблік вибуття товарів

Оцінку запасів під час вибуття можуть проводити одним із методів, зокрема: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості першого за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних витрат; ціни продажу.

Оцінка за цінами продажу ґрунтується на застосуванні середнього проценту торговельної націнки товарів.

У такому разі під час надходження товарів на підприємство в бухгалтерію відображають і суму торговельної націнки, яку можна формувати у два способи:

1) *наказом керівника*- розмір торговельної націнки встановлюють у певному (фіксованому) розмірі від ціни придбання товару;

2) *зворотним розрахунком*- спочатку встановлюють продажну вартість товару, а потім визначають суму торговельної націнки.

Для оцінки товарів за цінами продажу підприємство має визначити:

- середній відсоток торговельної націнки - визначають діленням суми залишку торгових націнок на початок місяця й торгових націнок у продажній вартості отриманих у звітному місяці товарів на суму продажної вартості залишку товарів на початок місяця та продажної вартості одержаних у звітному місяці товарів - $(\text{Сальдо Кт } 285 + \text{Оборот Кт } 285) : (\text{Сальдо Дт } 282 + \text{Оборот Дт } 282) \times 100 \%$;

- суму торговельної націнки на реалізовані товари - визначають як добуток продажної вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торгової націнки;

- собівартість реалізованих товарів - визначають як різницю між продажною вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на такі товари. Розрахунок середнього відсотка торговельної націнки покажемо на числовому прикладі.

У разі обліку товарів за продажними цінами на субрахунку 282 відображають продажну вартість товарів, яка складається з первісної вартості товарів і суми торговельної націнки. Зокрема, для обліку торговельної націнки підприємства роздрібною торгівлі використовують субрахунок **285** «Торгова націнка». На цьому субрахунку відображають різницю між покупною та продажною (роздрібною) вартістю товарів.

Причому у фінзвітності слід відображати згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунка **28**, тобто купівельну вартість товарів без суми торговельних націнок. Дохід від реалізації товарів показуємо за кредитом субрахунку **702** «Дохід від реалізації товарів», а за дебетом субрахунку **902** «Собівартість реалізованих товарів» (Дт **902** Кт **282**) - списання фактичної собівартості реалізованих товарів (виходячи із ціни їх придбання). Щодо списання суми торговельної націнки на реалізовані товари, то це можна відображати у два способи: за дебетом субрахунку 285 і кредитом субрахунку 282. Або - методом сторно зворотною (Дт 282 Кт 285 - сторно). Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордері №5 А с-г.

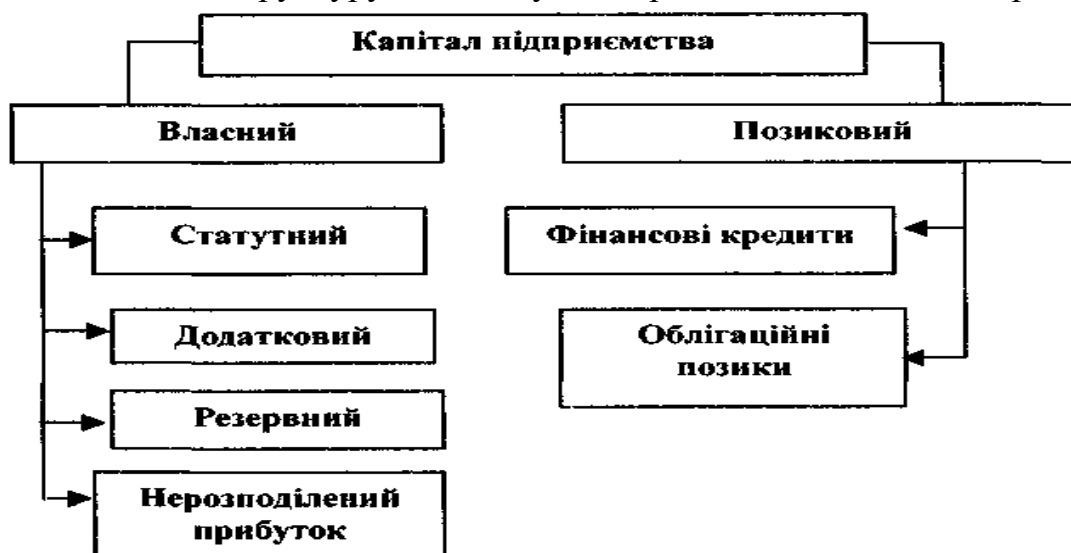
ТЕМА 7 ОБЛІК СКЛАДОВИХ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

1. Визначення власного капіталу, його структура та призначення.
2. Облік зареєстрованого, пайового капіталу та капіталу в дооцінках.
3. Облік додаткового та резервного капіталу.
4. Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків), вилученого та неоплаченого капіталу.
5. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів .
6. Облік цільового фінансування та цільових надходжень.

1. Визначення власного капіталу, його структура та призначення

Капітал підприємства за джерелами формування поділяється на власний та позиковий. Складовими власного капіталу є: статутний (акціонерний) капітал, додатковий капітал, резервний капітал і нерозподілений прибуток. Позиковий капітал формується з фінансових кредитів та облігаційних позик.

Загалом структуру капіталу підприємства можна зобразити схематично



Структура капіталу підприємства

2. Облік статутного капіталу

Статутний капітал - внески власників (учасників, засновників), початкове інвестовані в майно підприємства. Таким чином, статутний капітал є майновою основою діяльності підприємства, він визначає частку кожного учасника в управлінні підприємством і гарантує дотримання інтересів його кредиторів.

Слід зазначити, що порядок формування та змін статутного капіталу залежить від форми та виду діяльності підприємства. Найпоширенішою формою підприємницької діяльності є господарські товариства, що утворюються та функціонують на основі Закону України «Про господарські товариства» із наступними змінами та доповненнями. Важливим елементом установчих документів є інформація про розмір та порядок формування статутного капіталу.

Відповідно до чинного законодавства України залежно від виду діяльності встановлено розміри статутного капіталу господарських товариств (табл. 1).

Таблиця 1

Розмір статутного капіталу господарських товариств

Суб'єкти господарської діяльності	Розмір статутного капіталу
Акціонерне товариство	Статутний капітал не може бути меншим ніж 1250 мінімальних заробітних плат (виходячи із розміру мінімальної зарплати на момент створення товариства. Засновники акціонерного товариства можуть бути держателями акцій на суму не менше ніж 25% статутного капіталу і терміном не менше ніж два роки
Товариство з обмеженою відповідальністю	Розмір статутного капіталу може бути не меншим за суму, еквівалентну 625 мінімальних заробітних плат (виходячи з розміру мінімальної зарплати на момент створення товариства)
Товариство з додатковою відповідальністю	Статутний капітал поділений на частини, визначені установчими документами
Повне товариство	Конкретний розмір статутного капіталу не встановлено
Інвестиційна компанія	Статутний капітал повинен бути не меншим за 50 тис. мінімальних заробітних плат (виходячи з розміру зарплати на момент створення)
Підприємство з іноземними інвестиціями	Іноземна інвестиція у статутному капіталі повинна становити не менше ніж 10%

Внески учасників у статутний капітал можуть бути здійснені в таких формах:

- майно та матеріали (обладнання, будівлі та матеріальні цінності);
- цінні папери (акції, облігації тощо);
- права на користування природними ресурсами;
- права на користування майном (будинками, обладнанням);
- права на використання об'єктів інтелектуальної власності;
- грошові кошти.

Матеріальні цінності, які вносять у статутний капітал, оцінюють за первинними документами, що підтверджують їх вартість, а якщо таких немає, то відповідна комісія визначає справедливую вартість об'єктів.

В установчих документах повинні бути обумовлені терміни формування статутного капіталу, які найчастіше становлять один рік.

Для обліку статутного капіталу передбачено рахунок № 40 «Статутний капітал», за кредитом якого відображають збільшення капіталу, а за дебетом — його зменшення. Сальдо на цьому рахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства.

Зміна розміру статутного капіталу завжди пов'язана з перезатвердженням засновницьких документів підприємства загальними зборами учасників (засновників) і їх перереєстрацією у відповідних державних органах.

Статутний капітал відрізняється від інших структурних складових власного капіталу тим, що він має персоніфікований характер, тобто враховується в розрізі учасників (засновників) підприємства..

Рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» має такі субрахунки:

401 «Статутний капітал»;

402 «Пайовий капітал»;

403 «Інший зареєстрований капітал»;

404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу».

На субрахунок 401 «Статутний капітал» відображається статутний капітал господарських товариств, державних та комунальних підприємств.

За кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал» відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом - його зменшення (вилучення). Сальдо на цьому субрахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, зафіксованому в установчих документах підприємства.

Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером і т. п.

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордері № 7 с-г.

3. Облік пайового капіталу

Пайовий капітал - це сукупність коштів фізичних та юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності. Колективні сільськогосподарські підприємства за субрахунком 402

«Пайовий капітал» обліковують частину вартості майна, що була розділена на паї між його членами, частину вартості майна, яка не була поділена на паї між його членами, а також збільшення (зменшення) вартості майна впродовж діяльності підприємства. Аналітичний облік за субрахунком 402 «Пайовий капітал» ведеться за видами капіталу

Пайовий капітал - це пайові внески членів добровільного об'єднання, заснованого на кооперативних засадах, для здійснення його статутної діяльності.

Прикладами таких добровільних об'єднань є: с/госп товариства, колективні сільськогосподарські підприємства, житлово-будівельні кооперативи, кредитні спілки та інші організовані товариства.

Член добровільного об'єднання (товариства, кооперативу, колективного підприємства), яким він став унаслідок внесеного паю, називається пайовиком.

Пай - частка капіталу добровільного об'єднання (товариства, кооперативу, колективного підприємства), яка дає пайовикові право на участь у загальних зборах пайовиків, на отримання дивідендів за результатами діяльності у звітному періоді і частини майна під час ліквідації такого об'єднання. Розміри паїв відображені в спеціальному документі — свідоцтві, до якого додані купони на отримання документів. По суті, пай є аналогом акції. А пайовий капітал — аналогом статутного капіталу.

Пайовий капітал відображається за кредитом однойменного рахунку № 402 у кореспонденції з рахунками матеріальних цінностей або грошових коштів, внесених пайовиками. За дебетом рахунку відображається його зменшення в

кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів або розрахунків (у разі вибуття пайовиків) або з рахунком збитків (якщо частина пайового капіталу йде на покриття збитків).

Схема відображення в бухгалтерському обліку процесу формування пайового капіталу дещо інша, ніж схема відображення процесу формування статутного (акціонерного) капіталу.

Статутний (акціонерний) капітал формується методом нарахування, а пайовий - у міру фактичного передавання пайовиками своїх внесків підчас створення товариства.

Наведемо типові проведення на рахунку № 402 «Пайовий капітал» Схема кореспонденцій на рахунку № 402 «Пайовий капітал»

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Відображено надходження основних засобів на баланс підприємства у формі пайового внеску члена споживчого товариства,	10	402
Відображено формування пайового капіталу, передбаченого статутними документами, у формі здійснених капітальних інвестицій	15	402
Відображено формування пайового капіталу у формі отриманих виробничих запасів	20	402
Відображено формування пайового капіталу у формі отриманої готівки до каси	30	402
Відображено формування пайового капіталу у формі отриманих на рахунок у банку грошових коштів	31	402
Відображено зменшення статутного капіталу з одночасним збільшенням пайового капіталу	40	402
Відображено формування пайового капіталу, передбаченого установчими документами, за рахунок додаткового капіталу	42	402
Відображено формування статутного капіталу за рахунок використання прибутку	44	402
Відображено повернення пайових внесків у формі готівки з каси (у зв'язку з виходом із товариства його членів)	402	30, 31
Відображено збільшення статутного капіталу за рахунок пайового (відповідно до установчих документів)	402	40

На субрахунку 403 *«Інший зареєстрований капітал»* відображається зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема приватних підприємств, формування якого передбачено в установчих документах.

На субрахунку 404 *«Внески до незареєстрованого статутного капіталу»* відображаються внески, що надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення, але до реєстрації відповідних змін в установчі документи. Сальдо субрахунку 404 після реєстрації статутного капіталу у встановленому порядку списується до кредиту субрахунку 401 «Статутний капітал», проте якщо підприємству відмовлено в реєстрації статутного капіталу, сальдо списується у дебет субрахунку 404 - відображаються операції з повернення активів, що надходили як внески

4. Облік капіталу у дооцінках

Рахунок 41 «Капітал у дооцінках» призначений для обліку та узагальнення інформації про дооцінки (уцінки)

необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та розкриваються у звіті про фінансові результати (звіт про сукупний дохід). Залишок на цьому рахунку зменшується під час уцінки та вибутті зазначених активів, зменшенні їх корисності тощо.

Рахунок 41 «Капітал у дооцінках» має такі субрахунки: 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»;

412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів»; 413 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів»; 414 «Інший капітал у дооцінках».

За субрахунком 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів» узагальнюється інформація щодо дооцінки об'єктів основних засобів, уцінки таких об'єктів у межах сум раніше наведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.

За субрахунком 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів» узагальнюється інформація щодо дооцінки об'єктів нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів у межах сум раніше наведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.

За субрахунком 413 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів» узагальнюється інформація щодо зміни балансової вартості об'єктів хеджування при значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків у межах, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та віднесення сум до первісної вартості фінансових активів (фінансових зобов'язань) або до складу інших доходів (витрат).

За субрахунком 414 «Інший капітал у дооцінках» узагальнюється інформація щодо іншого капіталу в дооцінках, що не відображена на інших субрахунках.

Вхідний залишок на субрахунках рахунка 41 «Капітал у дооцінках» формується шляхом перенесення відповідної інформації з рахунку 42 «Додатковий капітал».

Облік додаткового капіталу

9

Для узагальнення інформації про інші види власного капіталу в Плані рахунків передбачено рахунок № 42 «Додатковий капітал». Властиво назва рахунку говорить про особливості визнання та обліку певних категорій капіталу. У даному випадку є необхідність розглянути суть і методику обліку додаткового капіталу в розрізі субрахунків рахунку № 42.

Отже, рахунок № 42 «Додатковий капітал» призначено для узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість, а також про суми дооцінки активів та вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, а також інші види додаткового капіталу.

Розглянемо суть і методику обліку додаткового капіталу за субрахунками.

Рахунок № 421 «Емісійний дохід» призначено для обліку різниці, одержаної внаслідок продажу власних акцій, між вартістю продажу та номінальною їх вартістю.

Отриманий емісійний дохід відображається за кредитом рахунку № 421 у кореспонденції з рахунками обліку розрахунків із засновниками та учасниками акціонерного товариства.

У процесі передплати акцій дебіторська заборгованість акціонерів відображається на рахунку № 46 «Неоплачений капітал» за номінальною вартістю. Проте далі, у процесі продажу цих акцій за курсовою вартістю, внесена понад номінал сума хоч і відображається за кредитом рахунку № 46 у загальній сукупності внесених коштів, проте тут же цей рахунок дебетується на цю понадномінальну суму в кореспонденції з рахунком № 421 «Емісійний дохід». Таким чином відображається дохід від проданих акцій. (Такі операції відображено в прикладі з обліку статутного капіталу).

Обороти за дебетом рахунку № 421 відображаються рідко. Тут проводиться сума різниці (від'ємної) між вартістю продажу акцій та номіналом. Інші випадки використання емісійного доходу важко передбачити.

Інший додатковий капітал відображає суму дооцінки необоротних активів, вартість активів, безкоштовно отриманих

підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, та інші види додаткового капіталу.

Підприємства (крім акціонерних товариств), які формують статутний капітал, показують вкладений засновниками капітал та інші внески понад розмір статутного капіталу, що вносяться без прийняття рішень про зміну розміру статутного капіталу, на субрахунку 422 «Інший вкладений капітал».

За субрахунком 423 «Накопичені курсові різниці» узагальнюється інформація щодо курсових різниць, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та визнаються як інший сукупний дохід.

За субрахунком 424 «Безоплатно отримані необоротні активи» відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб. Залишок додаткового капіталу за цим субрахунком зменшується на суму признаного доходу впродовж терміну корисного використання безоплатно отриманих об'єктів необоротних активів (крім землі) та при вибутті таких активів і землі. Підприємства, які формують пайовий капітал (зокрема, шляхом випуску пайових цінних паперів (крім акцій), показують вкладений засновниками капітал та інші внески понад розмір визначеного пайового капіталу, на субрахунку 425 «Інший додатковий капітал».

За кредитом рахунка 42 відображається збільшення додаткового капіталу, за дебетом - його зменшення

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордері №7 с-г. (відомість 7.1 с.-г)

Схема кореспонденцій на рахунку № 422 «Інший вкладений капітал»

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Відображено додаткові вкладення засновників у формі капітальних інвестицій	15	422
Відображено додаткові вкладення у формі товарно-матеріальних запасів	20,21	422

	22,28	
Відображено додаткові вкладення засновників у формі грошових коштів	30,31	422
Відображено збільшення статутного капіталу за рахунок додаткового капіталу	422	40
Відображено збільшення резерву за рахунок додаткового капіталу	422	43
Відображено покриття збитків за рахунок додаткового капіталу	422	44

Рахунок № 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» призначено для обліку приросту вартості майна в результаті безоплатного його одержання.

За кредитом рахунку № 424 відображають суму вартості одержаного майна, а за дебетом - суму, на яку зменшується відповідний додатковий капітал. Тут слід додати, що в разі безоплатного одержання активів потрібно визначити справедливую вартість одержаного об'єкта, за якою поставити на баланс та паралельно відобразити суму додатково одержаного капіталу у формі безоплатно одержаного активу. Схема кореспонденцій на рахунку № 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Відображено суму вартості безоплатно одержаних основних засобів	10	424
Відображено вартість безоплатно одержаних інших необоротних матеріальних активів	11	424
Відображено вартість безоплатно одержаних нематеріальних активів	12	424
Сума, еквівалентна вартості безоплатно одержаних необоротних активів, після їх вибуття списується на рахунок резервного капіталу	424	43
Сума, еквівалентна вартості безоплатно одержаних необоротних активів, після їх вибуття спрямовується на покриття збитків	424	44

Рахунок № 425 «Інший додатковий капітал» призначено для обліку курсових різниць, що утворюються під час внесення іноземної валюти в статутний капітал, а також коштів підприємства, спрямованих на поповнення оборотного капіталу.

Курсова різниця, що підлягає відображенню на рахунку № 425, - це різниця між офіційним курсом НБУ на дату її фактичного внесення в статутний капітал і на дату державної реєстрації засновницьких документів.

Отже, за кредитом рахунку № 425 відображають суми, спрямовані з нерозподіленого прибутку на поповнення власних оборотних коштів, а також суми позитивних курсових різниць, пов'язаних із внесенням валюти в статутний капітал підприємства.

За дебетом рахунку № 425 відображають суми негативних курсових різниць, пов'язаних із внесенням валюти в статутний капітал підприємства.

Схема кореспонденцій на рахунку № 425 «Інший додатковий капітал»

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Відображено поповнення власних оборотних коштів за рахунок нерозподіленого прибутку	443	425
Відображено суму позитивної курсової різниці, що виникає під час внесення валютних коштів у статутний капітал підприємства	46	425

Відображено суму негативної курсової різниці, що виникає під час внесення валютних коштів у статутний капітал підприємства	425	46
--	-----	----

5. Облік резервного капіталу

Резервний капітал - суми відрахувань від прибутку на різні цілі, визначені статутом підприємства, та їх використання в рамках чинного законодавства. Іншими словами, резервний капітал - це страховий капітал, призначений, переважно, для відшкодування збитків, а також для виплати доходів інвесторам і кредиторам у разі, якщо отриманого в поточному періоді прибутку не вистачає. Джерелом формування резервного капіталу є нерозподілений прибуток.

Акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою і повною відповідальністю, а також командитні товариства, згідно із Законом про господарські товариства, зобов'язані створювати резервний капітал, при цьому цей резерв повинен бути не меншим ніж 25% статутного капіталу. Розмір щорічних відрахувань до резервного (страхового) фонду передбачається засновницькими документами, але не може бути меншим ніж 5% від суми чистого прибутку».

Для інших підприємств створення резервного капіталу має швидше добровільний характер. Однак наявність на балансі підприємства коштів резервного капіталу є гарантією дотримання інтересів інвесторів і кредиторів.

Бухгалтерський облік створення, поповнення та використання резервного (страхового) капіталу ведеться на рахунку № 43 «Резервний капітал», за кредитом якого відображається нарахування резервів у кореспонденції з рахунком нерозподіленого прибутку, а за дебетом - використання резервів у кореспонденції з рахунками, що відображають мету використання зарезервованих коштів.

Наведемо типові кореспонденції з формування та використання резервного капіталу Схеми кореспонденцій на рахунку № 43 «Резервний капітал»

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Відображено формування резервного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку	44	43
Формування резервного капіталу за рахунок коштів додаткового капіталу	42	43
Відображено використання резерву на покриття збитків	43	442
Відображено збільшення статутного капіталу за рахунок наявних власних резервів	43	40

У таблиці наведено лише типові господарські операції з обліку формування та використання резервного капіталу. Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами та напрямками використання.

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) відображає суму прибутку, яка реінвестована у підприємство, або суму непокритого збитку.

Нерозподілений прибуток є складовою частиною власного капіталу, тобто це прибуток, який залишається у розпорядженні підприємства після виплати доходів власникам та формування резервного капіталу. У бухгалтерському обліку нерозподілений прибуток або (залежно від результатів господарської діяльності)

непокриті збитки відображаються на субрахунках рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» :

441 «Прибуток нерозподілений» або 442 «Непокриті збитки». Розподіл прибутку в поточному періоді відображається на субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді». За кредитом рахунка 44 відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом - збитки та використання прибутку

Оскільки на рахунку 44 може бути як кредитове, так і дебетове сальдо, у Балансі може бути відображений як додатний, так і від'ємний показник.

При цьому сума непокритих збитків вираховується при визначенні підсумку власного капіталу. Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордері №7 с-г. та відомість 7.2 с.г

5. Облік вилученого та неоплаченого капіталу

Вилучений капітал відображає фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників.

Облік вилученого капіталу здійснюється на рахунку 45

«Вилучений капітал» у випадках:

- викупу власних акцій (часток) у акціонерів (учасників) із метою їх перепродажу;
- анулювання акцій (часток) (зменшення статутного капіталу). За дебетом рахунка 45 відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його акціонерів (учасників), за кредитом - вартість анульованих або перепроданих акцій (часток).

Показник вилученого капіталу має від'ємне значення та вираховується при визначенні величини власного капіталу підприємства.

Рахунок 45 «Вилучений капітал» має такі субрахунки: 451 «Вилучені акції»;

452 «Вилучені вклади й паї»; 453 «Інший вилучений капітал».

Неоплачений капітал відображає суму заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу підприємства 9

Ця сума відображає ту частку статутного капіталу, яка щене внесена учасниками, а тому вираховується при визначенні величини власного капіталу.

Для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства використовується **рахунок 46 «Неоплачений капітал»**.

За дебетом рахунка 46 відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до капіталу підприємства, вартість яких визначена відповідними угодами. Цей показник формується в момент реєстрації статутного капіталу підприємства та зменшується при здійсненні учасниками внесків. Погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу відображається за кредитом цього рахунка. Після здійснення всіх внесків учасниками сальдона рахунку 46 не залишиться.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства.

Загальні визначення елементів власного капіталу набувають специфічних особливостей залежно від організаційної форми відповідного підприємства. Ці особливості зумовлені насамперед нормами законодавства, якими встановлено організаційні форми підприємств, та вимогами щодо порядку формування та руху власного капіталу цих підприємств

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордері №7 с-г. та відомість 7.4 с.г

6. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів

Умови функціонування підприємства спонукають до створення відповідних внутрішніх резервів-забезпечень. У такому разі під забезпеченнями розуміють конкретні види резервів, що створюються для рівномірного включення подальших виплат у витрати виробництва або покриття значних витрат, що виникають у майбутньому, які мають періодичний характер, унаслідок чого відбувається вирівнювання проміжних фінансових результатів, тобто приведення цих результатів у відповідність зі загальнорічною тенденцією.

Забезпечення зобов'язань включають забезпечення майбутніх витрат і платежів. Створення в обліку таких забезпечень (резервів) дозволяє рівномірне включення передбачуваних у майбутньому виплат у витрати виробництва і таким чином дозволяють вирівнювати проміжні фінансові результати відповідно до загальнорічної тенденції.

Основний перелік видів забезпечень майбутніх витрат і платежів, яким потрібно керуватися у формуванні облікової політики, наведено у п. 13 П(с)БО № 11 «Зобов'язання»:

Забезпечення можуть створюватися для відшкодування наступних (майбутніх) витрат на:

- виплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію;
- виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо».

Відповідно до такої класифікації у структурі рахунку № 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» передбачено такі субрахунки:

№ 471 «Забезпечення оплати відпусток»;

№ 472 «Додаткове пенсійне забезпечення»;

№ 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»;

№ 474 «Забезпечення інших витрат і платежів».

Важливою умовою правильного обліку забезпечення майбутніх витрат і платежів є дотримання їх цільового використання. За П(с)БО № 11 «Зобов'язання» забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створене.

Отже, на рахунку № 471 «Забезпечення оплати відпусток» обліковується сума резервів, спрямованих на забезпечення майбутніх виплат працівникам у зв'язку з наданням їм чергових відпусток у сезон, на який припадає найбільша їх кількість. На підприємствах, де чергові відпустки працівникам надаються рівномірно протягом року, немає потреби створювати такий резерв. І навпаки, якщо найбільша

кількість чергових відпусток припадає на певний сезон (переважно літній), то створювати такий резерв необхідно, оскільки такі витрати мають вплив на фінансовий результат.

Для обчислення суми такого резерву потрібно виходити з кількості днів відпусток, наданих протягом року, середньоденної суми витрат на оплату праці із включенням відповідних сум соціальних відрахувань. Розмір щомісячних відрахувань до резерву визначається як одна дванадцята річної передбачуваної суми витрат на оплату відпусток.

Таким чином, за кредитом рахунку № 471 відображають суми нарахованих резервів у кореспонденції з рахунками відповідних видів витрат, а за дебетом — використання цього резерву на оплату відпусток у кореспонденції з рахунками обліку заробітної плати та ЄСВ, що сплачуються коштом підприємства.

Схема кореспонденцій на рахунку № 471 «Забезпечення оплати відпусток»

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Відображено нарахування резерву на оплату відпусток працівникам основного виробництва	23	471
Нарахування резерву працівникам, зайнятим господарським управлінням та обслуговуванням виробництва	91	471
Нарахування резерву працівникам адмінперсоналу	92	471
Відображено нарахування відпускних	471	66
Відображено нарахування зборів та ЄСВ, пов'язаних із нарахуванням відпускних	471	651

Додаткове пенсійне забезпечення (рах. № 472) може бути гарантоване створенням відповідного резерву з власних коштів підприємства (або за рахунок заробітної плати найманих працівників на підставі заяв від їх імені).

Забезпечення гарантійних зобов'язань (рах. № 473) - резерв на покриття витрат, що виникають унаслідок використання підприємством своїх гарантійних зобов'язань. Отже, за кредитом рахунку № 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» відображають суми нарахованих резервів у кореспонденції з рахунками відповідних видів витрат. За дебетом - використання цього резерву на гарантійне обслуговування у кореспонденції з рахунками обліку коштів, запасів і розрахунків

Схема кореспонденцій на рахунку № 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Віднесено на витрати виробництва поточного періоду витрат, пов'язаних із формуванням забезпечення інших майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, ремонту предметів прокату тощо	23	473
Відображено використання виробничих запасів на гарантійний ремонт	473	20
Виплата грошової компенсації споживачеві за браковані вироби	473	311
Нарахування заробітної плати працівникам, зайнятим гарантійним ремонтом	473	66

Забезпечення інших витрат і платежів (рах. № 474) - резерв на забезпечення майбутніх витрат, не пов'язаних із відпустками працівників, додатковим пенсійним забезпеченням чи гарантійним ремонтом.

За П(С)БО № 11 «Зобов'язання» цей рахунок призначено для обліку забезпечень на «реструктуризацію» та «виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами тощо». Обтяжливий контракт - контракт, витрати на виконання якого (яких не можна уникнути) перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту. Тобто за цим П(С)БО слід розуміти, що підприємство може створювати собі резерви (шляхом збільшення витрат виробництва) на будь-які випадки, що призводять до збитку, проте, за цим же П(С)БО, забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства. Таким чином, задосить суперечливими пунктами П(С)БО № 11 важко передбачити схему обліку за цим рахунком.

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордері №7 с-г. та відомість 7.3 с.г

7. Облік цільового фінансування та цільових надходжень

Під цільовим фінансуванням та цільовими надходженнями в обліку слід розуміти кошти, що надходять підприємству з цільовим призначенням на фінансування конкретних заходів, програм і проектів, а також на покриття планових збитків, що виникають унаслідок підтримки на належному рівні регульованих цін, для компенсації витрат, що внаслідок певних причин не мають покриватися за рахунок власних джерел (так звані державні дотації).

Рахунок 48 має такі субрахунки:

481 «Кошти, вивільнені від оподаткування»;

482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів»; 483 «Благодійна допомога»;

484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень».

На субрахунку 481 «Кошти, вивільнені від оподаткування» ведеться облік вивільнених від оподаткування коштів у зв'язку з наданням пільг із податку на прибуток та їх використання на реалізацію заходів цільового призначення відповідно до законодавства.

На субрахунку 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів» ведеться облік коштів, отриманих із бюджету та державних цільових фондів, та їх використання.

На субрахунку 483 «Благодійна допомога» ведеться облік надходження та використання платниками податку на додану вартість коштів (товарів, робіт, послуг) благодійної допомоги, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість.

На субрахунку 484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень» ведеться облік надходження та використання коштів, які не відображаються на інших субрахунках рахунка 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»

Для обліку та узагальнення інформації про кошти цільового фінансування призначено рахунок № 48 «Цільове фінансування та цільові надходження», за

кредитом якого відображають грошові кошти цільового призначення, одержані як джерело фінансування окремих заходів, програм, проектів тощо.

За дебетом рахунку № 48 відображають використання суми цільового фінансування в розрізі окремих напрямів, повернення невикористаного фінансування, а також визнання коштів такого фінансування доходом.

Аналітичний облік засобів цільового фінансування і цільових надходжень ведеться за напрямами їх використання.

Схема кореспонденцій на рахунку № 48 «Цільове фінансування та цільові надходження»

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Надходження коштів цільового фінансування на поточний рахунок підприємства	311	48
Надходження коштів цільового фінансування на спеціальний рахунок підприємства	313	48
Відображено повернення невикористаної суми цільового фінансування	48	311, 313
Нараховано заробітну плату за рахунок коштів цільового фінансування	48	66
Визнання коштів цільового фінансування доходами звітного періоду	48	718

Нагадаємо, що в таблиці наведено лише типові проведення з обліку операцій надходження та використання цільових надходжень.

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналу-ордері №7 с-г. та відомість 7.5 с.г.

ТЕМА 8 ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Зміст

1. Методологічні засади обліку зобов'язань
2. Облік кредитних операцій
3. Облік розрахунків із постачальниками та підрядниками
3. Облік розрахунків з бюджетом. Облік податку на додану вартість при розрахунках із постачальниками та підрядниками
4. Облік вексельних операцій
5. Розрахунки з різними кредиторами

1. Методологічні засади обліку зобов'язань

Порядок проведення розрахунків між суб'єктами підприємництва передбачено яку безготівковій формі, так і за готівку. Підприємства самостійно обирають форми розрахунків, передбачені цією Інструкцією, і вказують їх під час укладення договорів. Безготівкові розрахунки здійснюються з використанням установлених форм розрахункових документів, таких як:

- платіжні доручення;
- платіжні вимоги-доручення;
- чеки;
- акредитиви;
- векселі;
- платіжні вимоги.

Методологічною основою обліку розрахунків є П(С)БО № 10 «Дебіторська заборгованість» та П(С)БО № 11 «Зобов'язання». Для організації обліку розрахунків із постачальниками і підрядниками актуальним є стандарт № 11 «Зобов'язання», за яким зобов'язання визнається в разі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

У бухгалтерському обліку за цим стандартом зобов'язання поділяють на:

- довготермінові;
- поточні;
- забезпечення;
- непередбачені зобов'язання.

До довготермінових зобов'язань належать: довготермінові кредити банків, довготермінові фінансові зобов'язання, відтерміновані податкові зобов'язання, інші довготермінові зобов'язання.

Облік перелічених зобов'язань здійснюється на рахунках 5-го класу «Довготермінові зобов'язання».

Поточні зобов'язання включають: короткотермінові кредити банків, поточну заборгованість за довготерміновими зобов'язаннями, короткотермінові векселі видані, кредиторську заборгованість за товари, роботи, послуги; поточну заборгованість за розрахунками з одержаних авансів, за розрахунками з бюджетом, за розрахунками за податками і платежами, зі страхування, за розрахунками з оплати праці; з учасниками; за розрахунками з внутрішніх розрахунків; інші

поточні зобов'язання.

Для обліку поточних зобов'язань призначено рахунки 6-го класу «Поточні зобов'язання».

Забезпечення можуть створюватися для відшкодування наступних, (майбутніх) витрат: на виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію; виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

2. Облік кредитних операцій

Для обліку зобов'язань підприємства використовуються такі рахунки:

довгострокові: 50 «Довгострокові позики», 51 «Довгострокові векселі видані», 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди», 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», 55 «Інші довгострокові зобов'язання» - балансові, основні, пасивні, належать до групи рахунків залучених джерел, розрахункові, за кредитом відображається виникнення та збільшення довгострокових зобов'язань, за дебетом - зменшення таких зобов'язань; сальдо кредитові, характеризують залишки непогашених довгострокових зобов'язань на дату балансу, відображається в III розділі пасиву балансу

Кредити і позики належать до всіх категорій зобов'язань: довготермінових, короткотермінових, термінових та протермінованих. У зв'язку з цим методологічною основою визнання та обліку зобов'язань за позиками є П(С)БО № 11 «Зобов'язання», за яким заборгованість вважається короткотерміною, якщо термін її погашення не перевищує 12 місяців. Якщо до погашення довготермінового кредиту або позики залишається 365 днів, то заборгованість можна перевести до складу короткотермінової. Проте в підприємства залишається право цього не робити за умов, що передбачені в П(с)БО № 11, а саме: зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців із дати балансу, слід розглядати як довготермінове зобов'язання, якщо початковий термін погашення був більший ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання на довготермінове.

Переведення термінової заборгованості у протерміновану, на відміну від обліку довготермінової заборгованості, здійснюється в обов'язковому порядку після настання терміну платежу, крім випадків, коли є підстави для продовження терміну погашення кредиту.

Важливо підкреслити, що витрати, пов'язані з отриманням і використанням позик і кредитів, визнаються (нараховуються) у тому періоді, в якому вони понесені. Сюди належать: відсотки і дисконт, курсові та сумові різниці на відсотки, що підлягають сплаті, а також додаткові витрати. Проте витрати за кредитами на поповнення оборотних активів не включають до початкової вартості таких активів, а відносять до витрат відповідного звітного періоду. Це вимога П(с)БО № 9 «Запаси».

Поточні витрати за кредитами і позиками враховують як операційні. Витрати за кредитами на придбання (створення) інвестиційних активів також не включають

до складу капітальних витрат (капітальних інвестицій), а включають до складу витрат звітного періоду в сумі належних до сплати (нарахованих) платежів. При цьому форми і терміни фактичного проведення платежів значення не мають. Із метою оподаткування відсотки за кредитом ураховують у складі валових витрат.

Банківський кредит завжди має цільовий і терміновий характер. Кредит, із погляду кредитора, є формою руху позикового капіталу, що надається позичальникові на умовах повернення, терміновості і за плату у формі відсотка.

Із погляду позичальника, кредит є формою забезпечення підприємницької діяльності позиковим капіталом, отриманим від кредитора на умовах повернення, терміновості і за плату у формі відсотка.

Погашення боржником своїх зобов'язань за кредитом здійснюється у грошовій формі одноразово або частинами. При цьому до загальної суми платежів, крім основного боргу, іноді доцільно включати і суму належних до сплати відсотків. Це має сенс тоді, коли умовами кредитного договору передбачено одноразове погашення боргу з відсотками. Розмір позикового відсотка залежить від розміру кредиту, терміну і ставки.

Основні принципи кредитування: поворотність, терміновість, забезпеченість, цільове використання, платність.

Банківські кредити класифікують:

За термінами погашення:

- онкольні (до запитання, наприклад овердрафт);
- короткотермінові (менше ніж один рік);
- довготермінові (більше ніж п'ять років);
- середньотермінові (менше ніж п'ять років).

За умовами погашення:

- на умовах одноразового погашення;
- з погашенням частинами.

За ступенем і формами забезпечення:

- без забезпечення (бланкові);
- із забезпеченням (під заставу векселя, товару або цінних паперів).

За умовами стягування відсотків:

- на умовах разового стягування відсотків у момент надання кредиту (паушальний відсоток);
- на умовах стягування відсотків протягом усього терміну кредитування.

За умовами передачі кредитних коштів:

- разове кредитування (паушальний кредит);
- шляхом відкриття кредитної лінії.

Облік короткотермінових позик банку

Для обліку наданих підприємству позик, термін погашення яких станом на дату балансу не перевищує дванадцяти місяців (включаючи відтерміновані та протерміновані), починаючи з цієї дати, призначено рахунок № 60 «Короткотермінові позики».

За кредитом рахунку № 60 відображають суми отриманих позик у кореспонденції з рахунками обліку коштів або з рахунками розрахунків із кредиторами, які здійснюють різні поставки або виконують певні роботи для

підприємства, у разі якщо кредитні кошти переказуються безпосередньо на рахунок такого кредитора.

Окрім цього, за кредитом рахунку № 60 можна обліковувати суми нарахованих відсотків за позику в кореспонденції з рахунком обліку фінансових витрат (як правило, у випадках, коли суму заборгованості за позику погашають одноразово з відсотками).

За дебетом рахунку № 60 відображають погашення кредитів і позику кореспонденції з рахунками обліку коштів або з рахунками розрахунків із дебіторами (кредиторами), які погасили ці зобов'язання зарахуванням взаємної заборгованості.

Облік короткотермінових позик можна зобразити схематично:

Короткотермінові позики	
Д-т	К-т
Погашення позики	Одержання позики

Аналітичний облік межах рахунку № 60 ведеться в розрізі видів та терміну погашення позик, кредитних організацій та інших кредиторів.

Схема кореспонденцій на рахунку № 60 «Короткотермінові позики»

№ пор	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1.	Отримано короткотермінову позику на поточний чи інший рахунок у банку	311 313	60
2.	Відображено отримання короткотермінової позики короткотерміновими борговими цінними паперами	35	60
3.	Відображено переведення короткотермінових позик у поточні зобов'язання	61	60
4.	Відображено отримання короткотермінової позики для оплати рахунків постачальника чи підрядника в обхід поточного рахунку підприємства	63	60
5.	Відображено погашення заборгованості перед держбюджетом за рахунок короткотермінової позики	64	60
6.	Нараховано відсотки за користування позику згідно з кредитною угодою 1	951	60
7.	Відображено погашення позики в безготівковому порядку	60	311, 313
8.	Відображено погашення короткотермінової позики шляхом передачі кредиторів довготермінових фінансових інвестицій	60	14
9.	Відображено погашення короткотермінової позики шляхом передачі кредиторів товарів	60	28
10.	Відображено погашення короткотермінової позики іншим дебітором	60	377

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналі-ордері №2 с-г.

Облік довготермінових позик банку

Для обліку наданих підприємству кредитів і позик (у тому числі відтермінованих), термін погашення яких станом на дату балансу перевищує дванадцять місяців, призначено рахунок № 50 «Довготермінові позики».

За кредитом рахунку № 50 відображають суми отриманих позик у

кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів.

За кредитом обліковується погашення позик у кореспонденції з рахунками обліку коштів або інших активів, якими розраховується підприємство.

Таким чином, схема обліку довготермінових позик аналогічна схемі обліку короткотермінових позик. Проте, з огляду на методологію обліку зобов'язань за певних умов, виникають особливості, що зобов'язують до відповідних проведеннь у бухгалтерському обліку. Ідеться про перебіг терміну дії кредитної угоди. Якщо на дату чергового балансу термін погашення довготермінової позики досяг менше ніж дванадцять місяців, необхідно здійснити переведення довготермінового зобов'язання в поточне. Для цього у Плані рахунків передбачено рахунок № 61 «Поточна заборгованість за довготерміновими зобов'язаннями».

Наприклад, на дату складання балансу сума за кредитом рахунку № 50 становить 50000 грн. За умовами кредитної угоди, поточного року настає термін погашення. Отже, довготермінове зобов'язання на рахунку № 50 необхідно перевести в поточне за допомогою рахунку № 61:

Д-т 50; К-т 61 - 50 000 грн.;

Отже, сума за кредитом рахунку № 61 для користувачів інформації говорить про те, що підприємство має поточні зобов'язання. Такі зобов'язання ще називають поточною частиною довготермінових зобов'язань.

Аналітичний облік довготермінових позик ведуть за їх видами і термінами погашення в розрізі кредитних установ. Позики, не погашені в установлений термін, обліковують відокремлено.

Схема кореспонденцій на рахунку № 50 «Довготермінові позики»

№ пор.	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1.	Відображено отримання довготермінової позики	313	50
2.	Відображено отримання довготермінової позики для оплати рахунків постачальника або підрядника	63	50
3.	Відображено переведення довготермінової позики у поточне зобов'язання	50	61
4.	Відображено погашення довготермінової позики в безготівковому порядку	50	31
5.	Погашення довготермінової позики шляхом передачі кредиторіві довготермінових фінансових Інвестицій	50	14
6.	Відображено погашення довготермінової позики дебітором підприємства	50	36

У таблиці наведено лише типові господарські операції з обліку довгострокових позик банку.

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналі-ордері №2 с-г.

4. Облік вексельних операцій

Залучення векселів при розрахунках передбачено у формах безготівкових розрахунків. Відомо, що вексель як засіб платежу = це платне відтермінування платежу, в якому покупець (векселедавець) зобов'язується продавцеві (векселедержувачеві) сплатити вказану суму в обумовлений термін.

Слід зазначити, що векселі одержані відносять до категорії «грошові кошти», проте ми розглядаємо методику обліку на цих рахунках у даному розділі обліку розрахункових операцій.

Зрозуміло, що векселі одержані використовують в обігу, коли покупець розраховується векселем за відвантажену йому готову продукцію, інші активи, надані послуги, виконані роботи. Векселі видані - використовують у разі розрахунку з постачальниками за отримані цінності, роботи, послуги.

В основі класифікації векселів на довго- та короткотермінові лежить термін погашення, за яким до короткотермінових відносять векселі, термін погашення яких не перевищує одного операційного циклу (одного року), а, відповідно, довготермінові - термін погашення яких більший ніж рік.

Розглянемо на прикладі методику відображення в обліку операцій з одержаними та виданими векселями.

На підприємстві А

№ пор.	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума
1.	Відображено реалізацію готової продукції підприємству В	36	701	10000
2.	Отримано вексель від підприємства із прийнятим індосаментом на користь підприємства С	34	36	10000
3.	На рахунок підприємства надійшла сума в погашення векселя отриманого (від підприємства С - індосанта)	311	34	10000

На підприємстві В

№ пор.	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума
1.	Відображено отримання від підприємства А товарів на суму: - без ПДВ - на суму ПДВ	28 644	63 63	8333 1667
2.	Виписано короткотерміновий вексель підприємству А	63	62	10000
3.	Проведено в обліку індосамент за виданим векселем на користь підприємства С, яке є дебітором для підприємства В	62	36	10000

На підприємстві С

№ пор.	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума
1.	Проведено в обліку погашення кредиторської заборгованості перед підприємством В через індосамент на векселі	63	62	10000
2.	Відображено погашення векселя на користь підприємства А	62	311	10000

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналі-ордері № 3Б с-г.

3. Облік розрахунків із постачальниками та підрядниками

У процесі виробничо-фінансової діяльності підприємства вступають у розрахункові взаємовідносини з постачальниками та підрядниками.

Постачальники - це юридичні або фізичні особи, що здійснюють постачання товарно-матеріальних цінностей (сировини, матеріалів, палива, запасних частин, МШП), що надають послуги (подачу електроенергії, газу, води, пари тощо),

виконують роботи (поточний і капітальний ремонт основних засобів тощо).

Підрядники - спеціалізовані підприємства або фізичні особи, які виконують будівельно-монтажні роботи підчас спорудження об'єктів на підставі договорів підряду на капітальне будівництво.

Порядок і форми розрахунків між постачальниками та підприємством-покупцем визначаються умовами договорів. Це гарантія та підстава виникнення зобов'язань, основна форма реалізації товарно-грошових відносин у ринкових умовах. Обов'язковою умовою укладення договорів має бути максимально конкретне відображення зобов'язань обох сторін. Якщо з часом сторони бажають змінити певні початкові умови договору, має бути підписана додаткова угода.

Порушення договірних зобов'язань тягне за собою значні економічні наслідки для обох учасників договору.

Документування розрахункових операцій із постачальниками і підрядниками

Розрахунки з постачальниками і підрядниками здійснюються на підставі первинних документів постачальника: накладних, товарно-транспортних накладних, рахунків, рахунків-фактур, актів виконаних робіт, послуг. Перелічені документи є носіями інформації про виникнення зобов'язання перед постачальниками за отримані цінності, роботи, послуги. Важливим документом у здійсненні розрахунків є податкова накладна, яку виписують паралельно до перелічених документів у кожному випадку і вона є підставою до виникнення податкового зобов'язання в постачальника та податкового кредиту в покупця з податку на додану вартість.

Слід зазначити, що розрахункові документи, які надає підприємство-постачальник покупцеві на суму оплати, повинні бути акцептовані.

Акцепт - напис уповноваженої особи на рахунку, акті виконаних робіт, наданих послуг, який засвідчує згоду прийняти рахунок до оплати. Після цього покупець надає своєму банку платіжне доручення на оплату придбаних цінностей, отриманих послуг тощо. Таким чином, носіями інформації про придбані товарно-матеріальні цінності, як правило, є два різні документи: банківський документ, що свідчить про оплату, та накладна про надходження (одержання) цінностей, робіт, послуг.

1

Зазначимо, що, попри те, що платіжне доручення, чек чи інший розрахунково-платіжний документ свідчать про оплату за конкретні цінності, проте в обліку відобразити оприбуткування на їх підставі важко, оскільки банківський документ жодним разом не говорить про фактичне одержання цінностей, аналогічно як накладна про надходження не може свідчити про оплату вартості. У зв'язку з цим накладні та інші первинні документи на оприбуткування цінностей свідчать про виникнення зобов'язання підприємства-покупця перед постачальником, а банківські документи - про погашення заборгованості чи виникнення зобов'язання постачальника перед підприємством-покупцем (у разі передоплати).

Синтетичний і аналітичний облік розрахунків із постачальниками та підрядниками

Для обліку розрахунків із постачальниками і підрядниками призначено рахунок № 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

За кредитом цього рахунку обліковують суми виникнення зобов'язань, що

дорівнюють вартості товарно-матеріальних цінностей, які приймають на баланс, а також робіт, послуг у кореспонденції з рахунками обліку цих цінностей. За дебетом обліковують суми погашення цих зобов'язань (оплата за одержані цінності, роботи, послуги) або здійснення передоплати.

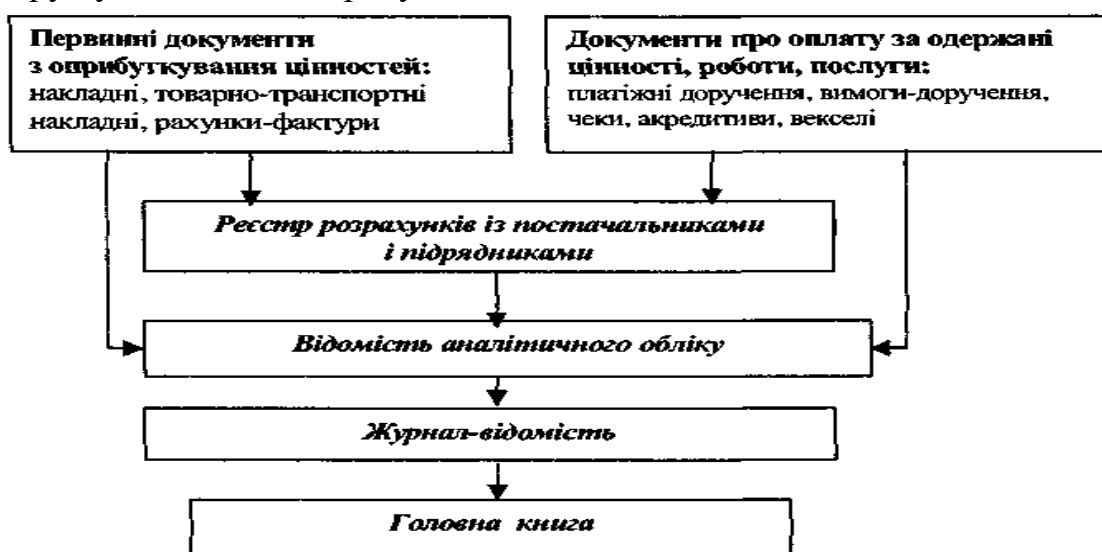
Відображення операцій на рахунку № 63 відбувається за такою схемою:

Розрахунки з постачальниками і підрядниками	
Д-т	К-т
Оплата (передоплата) за одержані цінності	Надходження активів на баланс (виникнення зобов'язання перед постачальниками)

Аналітичний облік за рахунком № 63 ведеться за кожним постачальником чи підрядником.

Отже, на рахунку № 63 обліковують:

- розрахунки за отримані зі сторони активи (основні, оборотні, матеріальні і нематеріальні), за виконані сторонніми суб'єктами і прийняті підприємством роботи, надані такими суб'єктами і спожиті підприємством послуги, включаючи розрахунки за споживання електроенергії, води, газу тощо, а також послуги з доставки або переробляння запасів, розрахункові документи за які прийнято до оплати;
- за невідфактуровані поставки (отримані активи, виконані роботи і надані послуги, розрахункові документи на які не надійшли);
- за надані послуги з перевезення, у т. ч. розрахунки за недоборами і переборами тарифу;
- за всі види послуг зв'язку;
- генерального підрядника зі своїми субпідрядниками під час виконання договору будівельного підряду тощо.



. Схема обліку на рахунку № 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»

Схему типових кореспонденцій наведено в табл. 1.

Схема кореспонденцій на рахунку № 63

Зміст господарської операції	Д-т	К-т

по			
р			
Операції за дебетом рахунку № 63			
.	Відображено оплату постачальникам чи підрядникам із каси підприємства за одержані виробничі запаси, МШП	63	30
.	Проведено розрахунок із постачальниками з поточного рахунку	63	31
.	Проведено оплату з постачальниками коротко-чи довготерміновим векселем	63	62, 51
.	Відображено погашення заборгованості постачальникам за поставлені товари або надані послуги шляхом передачі їм довготермінових облігацій	63	52
.	Відображено взаємне погашення кредиторської заборгованості підприємства перед постачальником та дебіторської заборгованості перед покупцем (взаємозалік)	63	36
Операції за кредитом рахунку № 63			
.	Одержано і поставлено на баланс виробничі запаси, МШП від постачальників (без ПДВ)	20, 22	63
.	Відображено заборгованість за одержані від постачальників чи підрядників роботи, послуги, пов'язані з капітальними інвестиціями	15	63
.	Відображено одержання від підрядників робіт, послуг, пов'язаних з основним виробництвом	23	63
.	Надходження до каси готівки від постачальників у вигляді повернення за недопоставлені ними запаси або за невиконані роботи	30	63
.	Надходження на поточний рахунок від постачальників за недопоставлені цінності	31	63
.	Роботи і послуги, виконані підрядником у поточному періоді, відносять до витрат майбутніх періодів	39	63
.	Відображено вартість виконаних підрядником робіт, послуг, пов'язаних із загальногосподарськими витратами	92	63
.	Відображено вартість виконаних підрядником робіт, послуг, пов'язаних зі збутом	93	63

Підбиваючи підсумок щодо методики обліку розрахунковий операцій на рахунку № 63, слід зазначити, що при оприбуткуванні отриманих товарно-матеріальних цінностей, робіт, послуг на баланс заносять суми без податку на додану вартість (ПДВ), оскільки ПДВ - це непрямий податок, включений у ціну, тому кожен операцію оприбуткування необхідно проводити в обліку двічі: без ПДВ і на суму ПДВ. (Про порядок відображення ПДВ під час розрахунків ітиметься далі).

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналі-ордері № 3В с-г.

Облік податку на додану вартість при розрахунках із постачальниками та підрядниками, покупцями і замовниками

Згідно ПКУ усі суб'єкти підприємницької діяльності, що є платниками цього податку, на кожному етапі реалізації готової продукції, товарів, інших оборотних чи необоротних активів до відпускну вартості додають 20%, тобто нараховують

ПДВ. Таким чином, кожна операція купівлі-продажу в обліку відображається з ПДВ та додатково без ПДВ. У зв'язку з цим ведеться ще й податковий облік, за результатами якого визначають суму ПДВ до сплати в бюджет за звітний період (місяць).

Приклад. Припустимо, що за звітний період - місяць травень на підприємстві відбулися такі операції:

1. Підприємство відвантажило покупцям готову продукцію на суму:
 - за собівартістю - 5000,00 грн.;
 - за відпускнуою ціною з ПДВ - 10000,00 грн.
2. Від замовників надійшла сума передоплати під виконання ремонтних робіт на суму 12000,00 грн.
3. Отримано від постачальників бензин на суму 6000,00 грн. (із ПДВ).
4. Проведено передоплату підрядній організації під отримання послуг на суму 8000,00 грн.

Отже, за наведеними господарськими операціями в перших двох випадках у підприємства виникає сума податкового зобов'язання з ПДВ (Податкове зобов'язання (ПЗ) - сума ПДВ, нарахована в процесі реалізації за першої чи другої події). В обліку знаходить своє відображення на рахунку № 643 «Податкове зобов'язання з ПДВ». Відповідно для виникнення ПЗ за Законом про ПДВ виділяють дві події:

перша: дата відвантаження продукції, товарів, робіт, послуг;

друга: дата отримання передоплати від покупців чи замовників.

В інших двох випадках виникає сума податкового кредиту з ПДВ (Податковий кредит із ПДВ (ПК) - сума ПДВ, на яку підприємство має право зменшити собі податкове зобов'язання за звітний період. В обліку знаходить відображення на рахунку № 644 «Податковий кредит із ПДВ». ПК виникає також за однієї з двох подій: перша: дата отримання від постачальників, підрядників цінностей, робіт, послуг; друга: дата здійснення передоплати постачальникам і підрядникам.

Відобразимо проведення в обліку за наведеними операціями в таблиці.

Методика відображення в обліку операцій із ПДВ

Зміст господарської операції	1	Д-т	К-т	Сума
Відвантажено покупцям готову продукцію на суму:				
- за собівартістю		901	26	5000
- за відпускнуою ціною з ПДВ		36	701	10000
- на суму ПДВ		701	643	1667
Надійшла сума передоплати від замовників у т. ч. ПДВ		311 643	36 641	12000 2000
Отримано від постачальників бензин:				
- на суму без ПДВ		203	63	5000
- на суму ПДВ		644	63	1000
Проведено передоплату підрядній організації у т. ч. ПДВ		63 641	311 644	8000 1333

За наведеними операціями видно, що рахунки обліку ПЗ (№ 643) та ПК (№ 644) у різних операціях виступають як за дебетом, так і за кредитом. Проте це не означає, що, обчислюючи загальну суму ПЗ та ПК, слід зіставляти дебетові та

кредитові обороти. Загальна сума ПЗ дорівнює 3 667 грн. (1667 + 2000), а сума ПК, відповідно, 2 333 (1000+1333).

Таким чином, ми спостерігаємо ситуацію, яка не є прийнятна для традиційного бухгалтерського обліку, де на рахунках обліку розрахунків сальдо визначається шляхом зіставлення дебетових та кредитових оборотів. У податковому обліку, визначаючи сальдо на рахунках № 643 та № 644, керуємося Законом про ПДВ, за яким «славнозвісне або вирішує, що ПЗ чи ПК виникають за події, що сталася швидше», саме тому після завершення звітної періоду всі обороти за дебетом і кредитом рахунків № 643 та № 644 підсумовують та визначають підсумкові суми ПЗ і ПК. Після цього визначають ПДВ до сплати в бюджет за звітний період:

$$\text{ПДВ} = \text{ПЗ} - \text{ПК}.$$

У нашому випадку це: 3667 - 2333 = 1334 (грн.). На суму ПДВ до сплати в бюджет 1334 грн. робиться проведення: Д-т 643 К-т 641.

Таким чином, є підстави стверджувати, що поняття «податковий облік» існує як таке, оскільки податкові закони диктують методику нарахування податку, яка спонукає до «спотвореного обліку» - податкового.

4. Облік розрахунків за податками і платежами

Нарахування, сплата й облік податків здійснюється відповідно до податкового законодавства країни. Податкове законодавство – це зведення законів та інструкцій за розрахунками та сплатою кожного з видів податків.

Діюча система оподаткування України визначається Податковим Кодексом України. Під податком розуміємо законодавчо встановлений державою обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня чи державний цільовий фонд із метою формування централізованих фінансових ресурсів.

Податки стосовно бюджетного устрою поділяють на загальнодержавні та місцеві.

До загальнодержавних податків, зборів, внесків належать:

- 1) податок на додану вартість;
- 2) акцизний податок;
- 3) податок на прибуток підприємств; 1
- 4) податок на доходи фізичних осіб;
- 5) екологічний податок;
- 6) рентна плата;
- 7) мито.

До місцевих податків і зборів належать:

- 1) податок на майно;
- 2) єдиний податок;
- 3) збір за місця для паркування транспортних засобів;
- 4) туристичний збір.

Загальнодержавні податки і збори встановлюються Верховною Радою України і справляються на всій території України. Механізм справляння місцевих податків і зборів та порядок їх сплати встановлюються сільськими, селищними, міськими Радами відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, установлених ПКУ.

Стягнення податків до бюджету здійснюється за різними ставками, які поділяють на: пропорційні - від бази оподаткування підлягає сплаті певна частка, відсоток (наприклад, від оподатковуваного прибутку базова ставка – 18 % (у 2020 році) становить податокна прибуток підприємств);

- прогресивні — чим більша база оподаткування, тим більша частина її підлягає стягненню;
- регресивні — чим більша база оподаткування, тим менша частина її підлягає стягненню.

За способом стягнення податки поділяють на прямі та непрямі. Прямі податки стягуються в результаті придбання та акумулювання матеріальних ресурсів. Ці податки залежать від доходу або майна, і платниками є безпосередньо власники цих доходів або майна (наприклад, податок на доходи фізичних осіб).

Непрямі податки існують у вигляді надбавки до ціни товару. Платником непрямих податків є кінцевий споживач даних товарів, але він не сплачує безпосередньо до бюджету дані податки. Спочатку непрямі податки, що входять до ціни реалізації товару (послуг), від споживачів отримує торговельне підприємство, підприємство-виробник, підприємство сфери послуг, на яких, у свою чергу, покладено обов'язок із перерахування непрямих податків до бюджету.

Суб'єктами оподаткування виступають юридичні та фізичні особи

Кожен такий вид платежу визначений відповідним законодавчим актом, що вказує базу оподаткування, платників, умови нарахування та справляння податків. Загалом на нинішній день виділяється загальна і спрощена системи оподаткування.

Бухгалтерський облік взаєморозрахунків господарських суб'єктів - платників податків із податковою системою ведеться на синтетичному рахунку № 64 «Розрахунки за податками і платежами». Нарухування податкових платежів обліковується за кредитом цього рахунку, а відповідно сплата - за дебетом. Сальдо, як правило, домінує кредитове, оскільки на останню дату місяця проводиться нарахування платежів, а сплата здійснюється у визначені терміни вже наступного місяця.

Аналітичний облік ведеться в розрізі податків та обов'язкових платежів на відповідних субрахунках рахунку № 64. Отже, цей рахунок має такі субрахунки:

№ 641 - «Розрахунки за податками»;

№ 642 - «Розрахунки за обов'язковими платежами»;

№ 643 - «Податкове зобов'язання» (сума податкового зобов'язання з ПДВ після одержання чи нарахування доходів підприємства);

№ 644 - «Податковий кредит» (сума ПДВ, на яку підприємство має право відшкодувати собі податкове зобов'язання).

Первинними документами для нарахування податків та обов'язкових платежів є податкові декларації, розрахунки тощо, а для сплати переважно платіжні доручення. Проведення в обліку нарахування залежить від особливостей того чи іншого виду платежу та бази оподаткування. Реєстром аналітичного і синтетичного обліку розрахунків за податками і платежами. Типові кореспонденції на рахунку № 64 наведено схематично.

Схема кореспонденцій на рахунку № 64 «Розрахунки за податками і платежами»

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Утримано ПДФО	661	641
Нараховано податок на прибуток підприємства	98	641
Нараховано ПДВ до сплати в бюджет	643	641
Нараховано акцизний податок під час реалізації підакцизних товарів, продукції	701, 702	641
Нараховано єдиний податок суб'єктами малого підприємництва	98	641

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналі-ордері № 3Г с-г. (відомість 3.5. с.2)

Військовий збір відповідно до п. 16-1 підрозділу 10 розділу XX ПК встановлено тимчасово, до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України.

Джерела сплати податків підприємствами

Податки враховуються на одному із етапів формування ціни реалізації продукції :

- собівартість (містить: податок на землю, єдиний соціальний внесок та ін.);
- прибуток (необхідно враховувати, що частина прибутку перераховується до бюджету у вигляді податку на прибуток);
- дохід (сплачуватимуться податок на додану вартість, акцизний збір).

Згідно з податковим законодавством України існує три джерела сплати податків до бюджету:

- дохід;
- валові витрати;
- прибуток, який залишається в розпорядженні підприємства після сплати податків.

За рахунок доходу сплачуються такі непрямі податки, як податок на додану вартість, акцизний збір. За рахунок валових витрат сплачуються лише ті податки і збори, які дозволені чинним Податковим Кодексом України

Для ведення синтетичного обліку податків і зборів Планом рахунків передбачені рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами», рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» та субрахунок 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами».

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету, враховуючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету, призначений рахунок 64

«Розрахунки за податками й платежами».

За кредитом рахунка 64 відображають нараховані платежі до бюджету, за дебетом – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо.

Рахунок 64 має субрахунки 641 «Розрахунки за податками» та 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

На субрахунок 641 «Розрахунки за податками» ведеться облік податків, які

нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість та 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 страхування».

Субрахунок 643 призначений для обліку нарахованих податкових зобов'язань з ПДВ, які виникають за відвантажені товари, роботи та послуги, якщо першою подією є оплата.

Субрахунок 644 призначений для обліку податкового кредиту з ПДВ, який виникає при придбанні товарів, робіт та послуг, за умови, якщо першою подією є оплата за придбані товари (роботи, послуги).

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведеться окремо за кожним видом податку, збору, внеску.

До субрахунка (рахунка другого порядку) 641 «Розрахунки за податками» відкриваються аналітичні рахунки (рахунки третього порядку) за кожним видом податкового платежу, платником яких, згідно з чинним законодавством, є підприємство. Наприклад:

6411 «Розрахунки за податком на прибуток підприємств»; 6412 «Розрахунки за податком на додану вартість»;

6413 «Розрахунки за податком на землю» і т. д.

До субрахунка (рахунка другого порядку) 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» відкриваються аналітичні рахунки (рахунки третього порядку) за кожним видом обов'язкових внесків, платником яких, згідно із чинним законодавством, є підприємство (наприклад, військовий збір).

Бухгалтерські записи з нарахування та перерахування до бюджету податків і зборів виглядатимуть так:

1) нарахування податку на додану вартість за реалізовану продукцію власного виробництва:

Дебет 701 «Дохід від реалізації готової продукції»

Кредит 641 «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість»);

нарахування акцизного збору за реалізовану продукцію власного виробництва:

Дебет 701 «Дохід від реалізації готової продукції»

Кредит 641 «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «Розрахунки за акцизним збором»);

2) утримання податку з доходів громадян із заробітної плати робітника підприємства:

Дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»

Кредит 641 «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на прибуток»);

3) перерахування податку з доходів громадян до бюджету: Дебет 641 «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на прибуток»)

Кредит 311 «Поточні рахунки, в національній валюті»;

Нараховані та сплачені суми податків за звітний період знаходять відображення у Балансі підприємства таким чином.

У Пасиві Балансу підприємства на звітну дату в розділі III

«Поточні зобов'язання і забезпечення» у статті «Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом» (рядок 1620) відображається заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету, враховуючи податки з працівників підприємства.

В Активі Балансу підприємства на звітну дату в розділі II

«Оборотні активи» у статті «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» (рядок 1135) показується дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету

5. Розрахунки з різними кредиторами

Розрахунки за авансами одержаними

За певних умов розрахункових взаємовідносин підприємство-продавець може вимагати від покупця авансу (передоплати).

Таким чином, для обліку отриманих від покупців до дати відвантаження підприємством оплачених (частково оплачених) поставок, а також від замовників до дати виконання підприємством замовлення на визначений договором обсяг робіт чи послуг, тобто для обліку авансів одержаних використовується рахунок № 681 «Розрахунки за авансами одержаними».

Суми отриманих авансів і попередньої оплати враховуються відокремлено від платежів, що надходять за пред'явленими розрахунковими документами.

Суми авансів і попередньої оплати, отримані від іноземних покупців (замовників), враховуються окремо від авансів, отриманих від вітчизняних контрагентів. Це означає, щодо рахунку № 681 за необхідності в бухгалтерському обліку потрібно відкривати рахунки третього порядку.

Аналітичний облік авансів отриманих ведеться за кожним окремим кредитором.

1

Слід зазначити, що порівняно з рахунками обліку розрахунків за поставки (наприклад, рах. № 36, рах. № 63), кореспонденція рахунків за рахунком авансів отриманих є обмеженою у зв'язку з обмеженістю проведення операцій з авансами, тобто лише надходження авансів на баланс або вибуття авансів із балансу чи їх освоєння. Жодних нестандартних проведенень за цим рахунком проводити не слід.

Схема обліку авансів отриманих така:

<i>Аванси одержані</i>	
<i>Д-т</i>	<i>К-т</i>
<i>Вибуття авансів із балансу або їх освоєння (погашення зобов'язань, зарахування в оплату)</i>	<i>Надходження авансів на баланс (виникнення зобов'язань)</i>

Отже, кошти, які підприємство отримує від покупців (замовників) як аванси (попередні оплати) під майбутні поставки товарів або виконання робіт, послуг, відображаються за дебетом рахунків № 30 «Каса», № 31 «Рахунки в банку» залежно від форми їх отримання і кредитом рахунку № 681 «Аванси отримані».

Так виникають зобов'язання за статтею авансів отриманих.

Схема кореспонденцій на рахунку № 681 «Розрахунки за авансами одержаними»

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Прийнято готівку від покупців під поставку товарів, виконання робіт, послуг	311	681
Повернення авансу одержаного	681	311
Залік авансу в оплату після відвантаження підприємством товарів або прийняття виконаних ним робіт, послуг	681	36
Списання кредиторської заборгованості перед покупцями після закінчення терміну позовної давності або внаслідок нереальності її стягнення з підприємства	681	717

Облік внутрішніх розрахунків

Розрахунки материнського підприємства з його дочірніми підприємствами за різними видами поточних зобов'язань обліковують на рахунку № 682 «Внутрішні розрахунки», за кредитом якого відображають суми зобов'язань перед дочірніми підприємствами в кореспонденції з рахунками обліку активів, які від цих підприємств надійшли.

За дебетом рахунку № 682 відображають суми, фактично сплачені дочірнім підприємствам, або суми, що дорівнюють вартості переданих їм інших (негрошових) активів, у кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів або з рахунками обліку доходів, що нараховуються при передаванні тих або інших активів. Облік внутрішніх розрахунків ведеться за такою схемою:

<i>Внутрішні розрахунки</i>	
<i>Д-т</i>	<i>К-т</i>
<i>Погашення зобов'язань або нарахування доходів</i>	<i>Нарахування зобов'язань</i>

Аналітичний облік розрахунків із дочірніми підприємствами ведеться за кожним окремим зобов'язанням перед дочірнім підприємством. Утворення дебетового сальдо розрахунків із дочірніми підприємствами наприкінці звітного періоду небажане.

Схема кореспонденцій на рахунку № 682 «Внутрішні розрахунки»

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Відображення довготермінових фінансових вкладень у дочірні підприємства	14	682
Надходження виробничих запасів від дочірнього підприємства	20	682
Надходження товарів від дочірнього підприємства	28	682
Надходження готівки від дочірнього підприємства	30	682
Надходження грошових коштів на поточний рахунок від дочірнього підприємства	31	682
Погашення довго- чи короткотермінового кредиту материнського підприємства його дочірнім підприємством	50, 60	682
Погашення зобов'язань перед постачальником материнського підприємства його дочірнім підприємством	63	682

Нарахування загальновиробничих витрат у зв'язку з виконанням дочірнім підприємством робіт, споживання яких пов'язане із загальновиробничими потребами	91	682
Нарахування загальногосподарських витрат у зв'язку з виконанням дочірнім підприємством робіт	92	682
Погашення зобов'язань перед дочірнім підприємством грошовими коштами	682	30, 31
Погашення зобов'язань перед дочірнім підприємством переданням йому векселя	682	34
Погашення зобов'язань перед дочірнім підприємством переданням йому поточних фінансових Інвестицій	682	35
Погашення зобов'язань перед дочірнім підприємством шляхом переуступки йому боргів своїх покупців і замовників	682	36
Погашення зобов'язань перед дочірнім підприємством шляхом відвантаження йому готової продукції, товарів, послуг	682	70
Погашення зобов'язань перед дочірнім підприємством шляхом відвантаження йому інших оборотних активів	682	712
Погашення зобов'язань перед дочірнім підприємством шляхом відвантаження йому необоротних активів	682	742

Облік внутрішньогосподарських розрахунків

Внутрішньогосподарські розрахунки - розрахунки головного підприємства з його філіями, представництвами та іншими відокремленими підрозділами, які виділені на окремий баланс, але не мають статусу юридичної особи.

Такі розрахунки, переміщення ресурсів між філіями і головною організацією здійснюється відповідно до розробленого в організації положення про філію, наказів і розпоряджень керівника організації та керівників філій у межах їх повноважень. Усі внутрішні розрахунки оформляють у встановленому порядку первинними документами - накладними, актами приймання-передачі, платіжними документами тощо.

Існують два варіанти організації бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків:

1) коли розрахунки між філіями реєструються з відображенням усіх операцій через головну організацію;

2) коли розрахунки між філіями ведуться окремо.

У разі організації обліку за першим варіантом авізо (повідомлення) виписують у трьох примірниках, перший з яких разом із накладною або актом приймання-передачі є виправдним документом для філії, що приймає ресурси, другий — для головної організації, третій залишається у філії, яка передала ці активи і виписала повідомлення.

Якщо облік організовано за другим варіантом, то авізо виписують удвох примірниках. Головна організація в цьому разі не відображає на рахунку № 683 переміщення активів між філіями.

Отже, для обліку таких розрахунків призначено рахунок № 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки». Своєрідність розрахункових операцій за цим рахунком спонукає зробити два рівнозначні висновки:

1) усі внутрішньогосподарські розрахунки з передачі ресурсів зводяться до

одного типу: вартість переданих ресурсів відображається за дебетом рахунку № 683 і кредитом рахунку, на якому відображено активи, що передаються (Д-т 683; К-т 26, 28 ...);

2) усі внутрішньогосподарські операції з приймання ресурсів також зводяться до одного типу: вартість отриманих ресурсів відображається за дебетом рахунку активів, де їх приймають на облік, і кредитом рахунку № 683 (Д-т 28, 10, 20; К-т 683).

Таким чином, рахунок № 683 є активно-пасивним. Важливо зазначити, що переміщення ресурсів між підрозділами однієї юридичної особи не є реалізацією, тобто ні доходів, ні витрат у таких операціях не виникає.

Аналітичний облік розрахунків із філіями і представництвами, виділеними на окремий баланс, ведеться за кожним окремим видом заборгованості, за кожним договором, угодою або наказом керівника головної організації.

Розрахунки за нарахованими відсотками

Розрахунки за нарахованими відсотками - розрахунки за відсотками, що нараховані до сплати іншим особам за і користування позиками, за надання майна в оренду та інші операції. Для обліку таких розрахунків призначено рахунок № 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками».

За кредитом цього рахунку відображають суми нарахованих до сплати відсотків у кореспонденції з рахунками обліку відповідних витрат.

За дебетом рахунку № 684 відображають суми відсотків, фактично сплачених кредиторів, у кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів. Зазначимо, що використання в обліку рахунку № 684 не є обов'язковим, оскільки суми нарахованих відсотків можна нараховувати на рахунках обліку основних заборгованостей. Загалом облік розрахунків за нарахованими відсотками ведеться за такою схемою:

<i>Розрахунки за нарахованими відсотками</i>	
<i>Д-т</i>	<i>К-т</i>
<i>Сплата</i>	<i>Нарахування відсотків</i>

Схема кореспонденцій на рахунку № 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Нараховано відсотки до сплати кредиторів	951	684
Погашення заборгованості за нарахованими відсотками в готівковій чи безготівковій формі	684	30, 31
Нарахування доходу від списання кредиторської заборгованості за нарахованими відсотками після закінчення терміну позовної давності або з інших причин	684	717

Зауважимо, що в таблиці наведено лише типові операції з обліку розрахунків за нарахованими відсотками.

Розрахунки з іншими кредиторами

У бухгалтерському обліку до розрахунків з іншими кредиторами належать розрахунки за операціями некомерційного характеру. У Плані рахунків для різного роду розрахунків, що не мають прямого відношення до виробничого процесу, та

розрахунків некомерційного характеру передбачено багато інших відокремлених рахунків, тому на рахунку № 685 залишається обліковувати лише надходження платежів у рахунок доходів майбутніх періодів, а також розрахунки з найманим персоналом за сумами, утриманими із заробітної плати на користь різних організацій та інших осіб на підставі виконавчих листів та постанов судових органів, розрахунки з персоналом за проживання в гуртожитках, що належать підприємству, та інші подібні розрахунки.

Загалом облік на рахунку № 685 ведеться за такою схемою:

Розрахунки з іншими кредиторами	
Д-т	К-т
1. Погашення заборгованості 2. Нарахування доходів майбутніх періодів	1. Нарахування утримань 2. Нарахування витрат

Аналітичний облік розрахунків з іншими кредиторами ведеться у розрізі кредиторів, за кожною окремо нарахованою сумою.

Схема кореспонденцій на рахунку № 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Нарахування платежів за операційну оренду майна	23	685
Надходження авансових платежів готівкою від інших кредиторів у рахунок доходів майбутніх періодів	30	685
Надходження авансових платежів від інших кредиторів у безготівковій формі в рахунок доходів майбутніх періодів	31	685
Нарахування утримань із заробітної плати працівників на користь інших осіб на підставі виконавчих листів і постанов судових органів	66	685
Погашення зобов'язань перед іншими кредиторами у готівковій чи безготівковій формі	685	30, 31
Нарахування доходів майбутніх періодів	685	69
Нарахування доходів від списання кредиторської заборгованості після закінчення термінів позовної давності або з інших причин	685	717'

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналі-ордері № 3Г с-г. (відомість 3.4.с.г)

ТЕМА 9. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ ТА ЗА СТРАХУВАННЯМ

1. Організація оплати праці на підприємстві
2. Первинний облік праці та її оплати
3. Синтетичний і аналітичний облік розрахунків з оплати праці
4. Облік розрахунків за страхуванням

1. Організація оплати праці на підприємстві

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» заробітна плата - це винагорода, як правило, у грошовій формі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Розмір заробітної плати залежить від багатьох чинників, а саме: від складності роботи, умов, професійно-ділових якостей, кількості продукції, що вироблена, тощо.

Витрати на оплату праці складаються:

- 1) із фонду основної заробітної плати;
- 2) фонду додаткової заробітної плати;
- 3) інших заохочувальних і компенсаційних виплат.

Основна заробітна плата - це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці, її встановлюють у формі тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників і посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата - винагорода за працю понад установлену норму, за винахідництвом, за особливі умови праці. Вона включає надбавки, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

До інших виплат належать виплати у формі винагород за підсумками за рік, премії, інші грошові і матеріальні виплати.

Основним документом, який визначає застосування на підприємстві оплати праці, розміри основної, додаткової заробітної плати, преміювання працівників тощо, є Положення про оплату праці на підприємстві.

Цей документ містить:

- 1
 - загальні принципи організації оплати праці на підприємстві, системи і форми оплати праці, які застосовуються до різних категорій працівників;
 - штатний розклад працівників підприємства;
 - методику нарахування основної (тарифної) оплати праці за посадами і професіями, тарифними ставками і окладами;
 - методику нарахування відрядної оплати праці;
 - обумовлені доплати, надбавки і компенсації із зазначенням їх розмірів;
 - інші преміювальні системи, що використовуються на підприємстві;
 - визначений стимулюючий показник, шкалу преміювання.

Облік праці та заробітної плати має бути організований таким чином, щоб сприяти підвищенню продуктивності праці, повному використанню робочого часу, зміцненню дисципліни праці, а також правильному обчисленню чисельності працівників для обліку заробітної плати з метою оподаткування.

Для обліку оплати праці важливо:

- вести облік особового складу та використання робочого часу;
- обліковувати обсяг виробленої продукції, наданих послуг, виконаних робіт.

Таким чином, на підприємствах використовують зазвичай дві форми оплати праці - погодинну і відрядну.

Існують дві системи погодинної форми оплати праці: проста погодинна і погодинно-преміювальна.

Проста погодинна оплата праці - це форма оплати праці, за якої оплата праці здійснюється за погодинними тарифними ставками, місячними посадовими окладами за фактично відпрацьований час.

Суму зарплати в разі погодинної оплати визначають шляхом множення погодинної тарифної ставки на кількість відпрацьованих годин. Місячний оклад виплачується працівникові, що працював повний робочий місяць. Якщо ж він відпрацював не всі робочі дні місяця, то зарплата нараховується пропорційно фактично відпрацьованому часу.

Використання погодинної форми оплати праці передбачає обов'язкове дотримання встановлених законодавством норм щодо робочого часу, які не повинні перевищувати 40 годин на тиждень.

Погодинно-преміювальна система передбачає, окрім основного заробітку, нарахування працівникам премій, що стимулює Інтерес до кінцевих результатів праці. Таким чином, працівникові за відповідні показники до суми зарплати за тарифом у визначеному проценті додають премію до тарифної ставки.

Відрядна оплата праці використовується в тому разі, коли зарплата залежить від обсягу виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг.

Таким чином, на звичайному промисловому підприємстві Положення про оплату праці має передбачати використання двох форм оплати праці. Оскільки виробничий процес обслуговують працівники виробничих цехів, то до них застосовується відрядна форма оплати праці, а для адмінперсоналу - відповідно погодинна.

Різні форми оплати праці визначають порядок первинного обліку праці та її оплати.

1

2. Первинний облік праці та її оплати

Для нарахування заробітної плати використовують первинні документи, що свідчать про відпрацьований час чи обсяги виготовленої продукції, виконаних робіт, послуг.

За погодинної форми оплати праці основним первинним документом обліку особового складу, а також відпрацьованого робочого часу є Табель обліку робочого часу.

Це документ, у якому спеціально призначена особа щоденно впродовж місяця за кожним працівником проставляє виходи на роботу (7 або 8 годин робочого часу за один повний робочий день), а також спеціальними умовними позначеннями причини невиходу на роботу.

Таким чином ведеться табельний облік робочого персоналу та кількості відпрацьованого часу. У кінці місяця особа, що веде табель, виводить кількість відпрацьованого та невідпрацьованого (з різних причин, наприклад відпустка,

хвороба) часу, подає на підпис керівникові підприємства, після чого цей документ стає підставою для нарахування заробітної плати, суми допомог із тимчасової втрати працездатності, відпускних тощо.

Нарахування заробітної плати працівникам за відрядною формою оплати праці, а також облік обсягу виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг здійснюється у первинних документах з обліку виробітку.

Система обліку виробітку поєднує способи одержання інформації про обсяги виробітку, порядок її запису і застосування відповідних форм первинних документів. Слід зауважити, що форми первинних документів для нарахування зарплати працівникам за відрядною формою великою мірою залежать від специфіки галузевого поділу виробництва, оскільки це має вплив на умови обліку обсягів виробітку.

Основним первинним документом для обліку виробітку та нарахування зарплати працівникам-відрядникам є Наряд на відрядні роботи.

Наряди, як правило, виписують на окремі виробничі процеси, передбачені нормами, чи на комплекс робіт і видають бригаді чи окремим робітникам відповідні особи до початку роботи.

Нарахування зарплати за кінцеві результати здійснюється за зміну, тиждень, місяць, виходячи з обсягу та вартості одиниці продукції, робіт, послуг.

Паралельно з нарядами ведеться Табель для обліку робочого часу.

Приймання виготовленої продукції (виконаних робіт) проводять майстер і контролер відділу технічного контролю, а за відсутності на даних видах робіт контролера - майстер (бригадир).

Облік виробітку продукції в серійному виробництві здійснюється за допомогою маршрутних карт.

Для такої категорії працюючих, як водії, первинними документами для нарахування заробітної плати є маршрутні листи. Вихідними даними тут є кількість виконаних тонно-кілометрів згідно з пройденим маршрутом, розцінка за 1 тонно-кілометр (яка залежить від марки автомашини, вантажопідйомності). Маршрутний лист є дійсним документом за наявності підписів сторін, що видавали та приймали завдання водія.

Отже, первинний облік праці та її оплати здійснюють керівники виробничих підрозділів. У визначений термін належним чином оформлені первинні документи за встановленим графіком передають у бухгалтерію підприємства для перевірки і наступних розрахунків.

На деяких підприємствах оплата праці здійснюється натурою. У цьому разі нарахування заробітної плати здійснюється традиційно, а на виплату зарплати складають платіжну відомість, на титульній сторінці якої фіксується вид продукції, товару, що видаватимуть у рахунок оплати, а також ціна за одиницю. Таким чином, виходячи із суми нарахованої заробітної плати, у відомості визначається кількість продукції, товарів, що належить видати на руки працівникам у рахунок заробітної плати. Для цього необхідно суму нарахованої заробітної плати поділити на ціну за одиницю продукції, товарів тощо.

Методика нарахування лікарняних, відпускних, компенсаційних виплат

На підставі рішення комісії (уповноваженого) із соціального страхування

бухгалтерія нараховує суму допомоги по тимчасовій непрацездатності. Нарахування здійснюється на основі таких показників:

- 01) страховий стаж застрахованої особи;
- 02) розрахунковий період, за який обчислюється середня зарплата;
- 03) максимальна сума (гранична величина) заробітної плати;
- 04) середньоденна заробітна плата.

Згідно абзацу першого п. 2 Порядку 1266 «Сума страхових виплат застрахованій особі та оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця обчислюється шляхом множення суми денної виплати, розмір якої встановлюється у відсотках середньоденної заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) залежно від страхового стажу, якщо його наявність передбачена законодавством, на кількість календарних днів, що підлягають оплаті»

Розрахунок лікарняних здійснюється за формулою (узагальнено):

Сума лікарняних = Середньоденна зарплата * Коефіцієнт, що відповідає страховому стажу працівника * Кількість календарних днів лікарняного

Перед формулою зроблена обмовка "узагальнено", оскільки фактично послідовність обчислень, для точної відповідності пункту 2 Порядку №1266, наступна:

- 1) розраховуємо середньоденну зарплату, округлюємо її до копійок,
- 2) помножуємо середньоденну зарплату на коефіцієнт, що відповідає страховому стажу, отримуємо "денну виплату", округлюємо її до копійок,
- 3) отримане (та заокруглене до копійок) значення денної виплати помножуємо на кількість днів лікарняного.

У формулі розрахунку лікарняних застосовуються різні коефіцієнти залежно від страхового стажу конкретного працівника.

Урахування страхового стажу та розрахунок лікарняних.

Страховий стаж застрахованої особи	Розмір лікарняних, % від середньоденної зарплати
До 3 років	50
Від 3 до 5 років	60
Від 5 до 8 років	70
Понад 8 років	100

Основні правила нарахування відпускних по щорічній відпустці залишаються незмінними:

- Період, за який враховуються доходи, - останні 12 місяців перед місяцем виходу у відпустку.
- Святкові і неробочі дні (їх 11) у розрахунку не враховуються. Як середньоденної, так і при оплаті днів відпустки.
- Матеріальна допомога не враховується: як разова, так і ні (лист Мінпраці від 13.12.2015 № 694/13/84-05). Також не враховуються інші одноразові виплати, наприклад компенсація за невикористану відпустку - чи вихідна допомога.

- Лікарняні (як їх суми, так і дні хвороби) включаються до розрахунку середньоденної, оскільки є формою збереження зарплати (є листи Мінпраці та Мінфіну від 04.04.2006 № 2300/0/14-06/13-15, № 31-18040-02-5/6826).

- Декретні, тобто допомога у зв'язку з вагітністю та пологами (як їх суми, так і дні перебування у декреті), теж включаються до розрахунку середньоденної (абзац 4 пункту 3 Порядку № 100, також є лист Мінпраці від 22.06.2006 № 4201/0/14-06/13).

- Премії за квартал / рік (інші премії за період 2 місяці та більше) включаємо шляхом додавання до заробітку кожного місяця розрахункового періоду частини, що відповідає кількості відпрацьованих робочих днів періоду (місяців), за які такі премії та інші виплати нараховані (оновлений абзац 3 пункту 3 Порядку № 100*). Для річної премії немає значення, у якому році вона нарахована - у попередньому чи поточному.

- Відпускні, суми індексації, місячні премії, які припадають на розрахунковий період, включаються до розрахунку середньоденної.

- Якщо працівник увесь місяць був у неоплачуваній відпустці, то даний місяць повністю виключається з розрахунків, включаючи і премії, надбавки тощо, якщо вони мали місце в такому місяці (лист Мінсоцполітики від 23.04.2018 № 659/0/101-18).

- Право на відпустку у працівника з'являється: на щорічну відпустку (основну і додаткову) - за робочий рік (з дня початку роботи), а не календарний; на додаткову соціальну відпустку на дітей - за календарний рік. Виплатити відпускні треба за 3 дні до виходу працівника у відпустку.

3. Синтетичний і аналітичний облік розрахунків з оплати праці

Розрахунки зі заробітної плати з працівниками можна здійснювати за одним із таких варіантів:

а) за розрахунково-платіжною відомістю, яка одночасно використовується для виплати за нею заробітної плати.

Слід зазначити, що на невеликих підприємствах, у тих випадках, коли механізм розподілення заробітної плати за виробничими підрозділами не ускладнюється, розрахунково-платіжну відомість можна виписувати в одному примірнику. В інших випадках відомість виписують у двох примірниках (під копірку), причому платіжним документом є перший екземпляр;

б) за розрахунковою відомістю та окремою платіжною відомістю. У цьому разі нарахування заробітної плати на підставі первинних документів проводять у розрахунковій відомості, а виплату з каси здійснюють за платіжною відомістю, у якій виноситься лише прізвище, ім'я, по батькові працівника та суму зарплати на руки;

в) за спеціальними аркушами розрахунку заробітної плати, які виписують для кожного працюючого за розрахунковий період. Записи розрахунків зі зарплати виконують під копірку у двох примірниках. Суми до видачі переносять із форми розрахунку в платіжну відомість.

У розрахункові відомості включають усі виплати, що входять у фонд

заробітної плати, і окремі, що не входять у нього, але зараховуються до середньої заробітної плати і обкладаються прибутковим податком (допомоги з тимчасової втрати працездатності, премії, відпускні).

Не включають у розрахункові відомості виплати, що не зараховуються до фонду оплати праці; одноразові допомоги, добові. Ці суми виплачують окремо за платіжними відомостями чи за видатковими касовими ордерами.

Виплата авансу за роботу в першій половині місяця за всіх варіантів нарахування заробітної плати виконується за платіжною відомістю. Суму авансу розраховують, виходячи з даних таблиця про відпрацьований час і тарифної ставки. Аванс пізніше утримується із заробітної плати працівників, нарахованої за місяць.

Для отримання відомостей про заробіток працюючого за попередні періоди рекомендується вести особовий рахунок, у якому, окрім загальних відомостей про працівника, щомісяця відображають суми нарахованого заробітку за видами.

Для проведення в обліку розрахунків із персоналом із заробітної плати, належної кожному за працю, вкладену в діяльність підприємства, призначено рахунок № 66 «Розрахунки з оплати праці».

Як уже зазначалося, розрахунки з оплати праці включають усі види трудових і пов'язаних із трудовим внеском виплат: основну оплату, додаткову, премії, допомоги та інші виплати.

Облік нарахувань, виплат та утримань ведеться на рахунку № 661, а облік депонованої (не одержаної у 3-денний термін) заробітної плати — на рахунку № 662. До речі, поняття «депонована зарплата» зараз не актуальне. Проте якщо такий факт має місце, то в обліку це проводиться так: Д-т 661; К-т 662.

На суму депонованої заробітної плати в розрізі осіб заводять депонентські картки, складають окремий реєстр депонованих сум, а невиплачену суму з каси здають на рахунок у банк (Д-т 311; К-т 301). Наступного місяця під час виплати заробітної плати депоновану суму виплачують працівникам за депонентськими картками, при цьому рахунок № 662 закривається (Д-т 662; К-т 301).

Слід наголосити на деяких особливостях нарахування заробітної плати за відпуском. Чергові відпустки працівникам надаються протягом року нерівномірно. Для забезпечення рівномірного впродовж року віднесення витрат нарахованих відпускних на собівартість продукції можна створювати резерв таких витрат у розмірі планового процента від фактично нарахованої оплати праці. При цьому резерв створюється не лише на заробітну плату під час відпустки, а й на належні нарахування.

Таким чином, щомісяця відбувається поповнення «резерву відпусток», для обліку якого передбачено рахунок № 471 «Забезпечення виплат відпусток», за рахунок збільшення витрат основного виробництва, загальновиробничих, адміністративних витрат, витрат на збут. Відповідно на суми нарахованих відпускних зменшується сформований резерв.

Зазначимо, що формування резерву відпусток не є обов'язковим елементом методики обліку розрахунків з оплати праці. Більшість бухгалтерів недотримуються цього, нараховуючи відпускні працівникам аналогічно, як і звичайну заробітну плату. Безумовно, що такі нюанси потрібно передбачити та обґрунтувати в обліковій політиці підприємства.

Особливої уваги заслуговує порядок проведення в обліку нарахування допомоги з тимчасової втрати працездатності. Згідно з чинним на даний час соціальним законодавством сума нарахованої допомоги (лікарняних) за перших 5 днів списується на витрати підприємства, а решту - за рахунок фонду соціального страхування від тимчасової втрати працездатності. Нараховану суму лікарняних підприємство виплачує працівникові, після чого триває процедура відшкодування частини, що належить з фонду. Для цього необхідно звернутися в районне відділення фонду, подавши відповідні документи: наказ про створення (чи поновлення) комісії з питань соціальних виплат; протокол засідання комісії про розгляд та затвердження суми нарахованої допомоги з тимчасової втрати працездатності; лікарняні листи; розрахунок допомоги з тимчасової втрати працездатності. Загалом схему обліку на рахунку № 66 можна зобразити так:

<i>Розрахунки з оплати праці</i>	
<i>Д-т</i>	<i>К-т</i>
<i>1. Нарахування утримань</i>	<i>Нарахування заробітної плати,</i>
<i>2. Виплата</i>	<i>інших видів виплат</i>

Отже, за кредитом рахунку № 661 відображають:

- суми, належні працівникам, у кореспонденції з рахунками обліку виробничих або інших (адміністративних, збутових інших) витрат та інших джерел;
- суми, нараховані за рахунок створеного в установленому порядку резерву на оплату відпусток та інших цільових резервів, у кореспонденції з рахунком обліку резервів майбутніх витрат і платежів;
- суми нарахованих допомог у кореспонденції з рахунком розрахунків із відповідною організацією, яка виплачує такі допомоги.

За дебетом рахунку № 661 відображають виплачені працівникам суми, а також нараховані податки, збори, платежі за виконавчими листами та інші утримання, що здійснюються за рахунок заробітної плати.

Схема кореспонденцій на рахунку № 66 «Розрахунки з оплати праці»

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Нараховано заробітну плату працівникам основного виробництва	23	661
Нараховано заробітну плату працівникам адмінперсоналу	92	661
Нараховано заробітну плату працівникам за рахунок витрат на збут	93	661
Нараховано суму відпускних за рахунок створеного резерву	471	661
Нараховано суму допомоги з тимчасової втрати працездатності:	23, 92,	661
- у 5 -денний термін	93	661
- від 5-ти днів	378	661
Нараховано премії	44	661
Нараховано зарплату працівникам за рахунок капітальних витрат	15	661
Проведено виплату заробітної плати готівкою з каси	661	301
Проведено виплату заробітної плати готовою продукцією	661	701
Проведено виплату заробітної плати в безготівковій формі на рахунки в Ощадбанках чи на карткові рахунки працівників	661	311
Утримано податок на доходи із нарахованої зарплати	661	641

Утримано відрахування Військовий збір 1,5%	661	642
Проведено утримання із заробітної плати на користь інших осіб (за виконавчими листами або судовими рішеннями)	661	685

У таблиці, звичайно, наведено лише типові господарські операції з обліку розрахунків з оплати праці.

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналі-ордері № 5Б с-г.

4. Облік розрахунків за страхуванням

Крім того, законодавством України передбачено збори, які є обов'язковими, але не входять до системи оподаткування. До них належать єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) та військовий збір.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Для ведення синтетичного обліку зборів Планом рахунків передбачені рахунок рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» та субрахунок 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами».

Для ведення обліку розрахунків за зборами (внесками) на обов'язкове державне соціальне страхування призначений рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням».

За кредитом рахунка 65 відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням (єдиний соціальний внесок), задебетом – погашення заборгованості.

Первинними документами з обліку нарахованих внесків у вищезазначені фонди є відповідні розрахунки. Слід зазначити, що датою нарахування та виникнення заборгованості є дата нарахування заробітної плати за звітний місяць. Відповідно датою сплати належних платежів є дата виплати заробітної плати.

Схема кореспонденцій на рахунку № 65 «Розрахунки за страхуванням»

	1	
Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Нараховано ЄСВ на фонд заробітної плати (22%)	23,91, 92, 93	651
Проведено сплату ЄСВ	65	311

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналі-ордері № 5Б с-г. (відомість аналітичного обліку 5.4 с.г)

У статті балансу «Поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування» (рядок 1625) відображається сума заборгованості за відрахуваннями на соціальне страхування.

ТЕМА 10. ОБЛІК ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ.

Зміст

1. Загальна характеристика рахунків 9-го класу «Витрати діяльності»
2. Первинний і зведений облік реалізації продукції (робіт, послуг)
3. Облік загальновиробничих витрат
4. Облік інших витрат (рахуки 92-94)

До змінних загальновиробничих витрат відносять витрати на обслуговування та управління виробництвом, які змінюються прямо пропорційно зміні обсягу виробництва. Такі витратами розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (години роботи обладнання, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Іншими словами, змінні загальновиробничі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення, тобто списуються на витрати виробництва (за дебетом рахунку 23 «Виробництво») щомісяця у повному обсязі.

На рахунку № 91 «Загальновиробничі витрати» ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва.

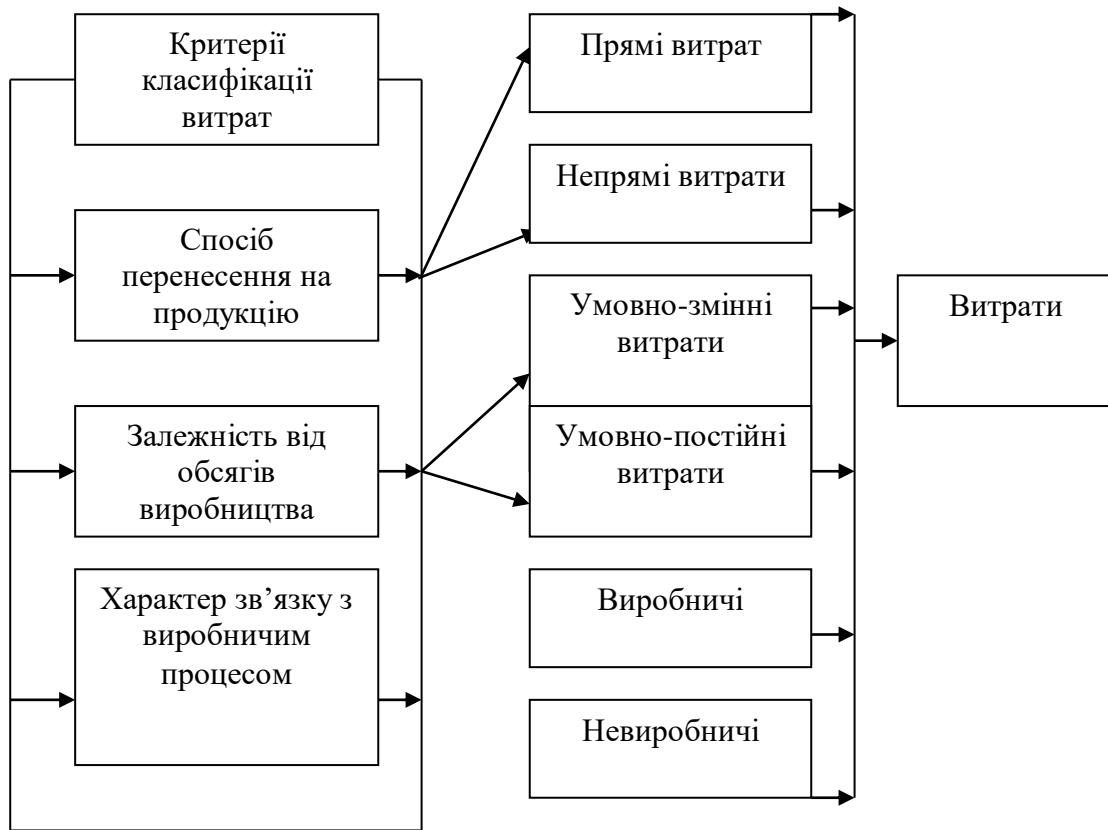
1. Загальна характеристика рахунків 9-го класу «Витрати діяльності»

Зрозуміло, що для визначення та проведення в обліку кінцевого фінансового результату діяльності підприємства, окрім доходів, необхідно організувати облік витрат, пов'язаних з одержанням цих доходів.

Проаналізуємо види витрат на конкретних бухгалтерських рахунках їх обліку.

Рахунок № 90 «Собівартість реалізації» призначено для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції (субрахунок № 901), товарів (субрахунок № 902), робіт і послуг (субрахунок № 903). Під собівартістю у даному випадку мається на увазі виробнича собівартість готової продукції (без адмінвитрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності), балансова вартість товарів (за рахунком № 28).

В цілому, слід зазначити, що витрати підприємства поділяються на ті, які формують собівартість продукції та ті, які відносяться на фінансовий результат (адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати). Структурно-логічна схема класифікації витрат підприємства з основної діяльності зображена



Структурування витрат підприємства з основної діяльності

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається виробничою собівартістю продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат

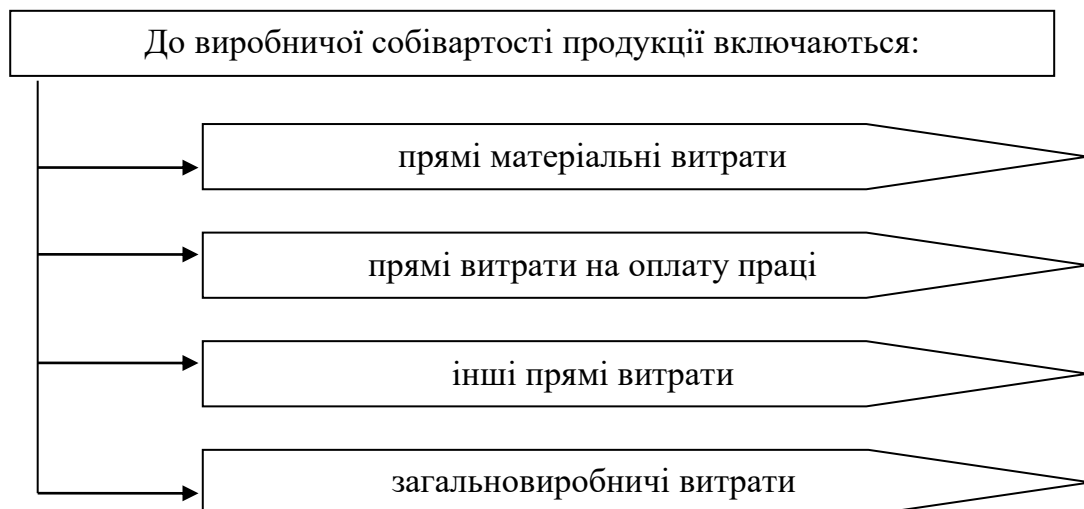


Рис. Склад виробничої собівартості продукції

Облік собівартості реалізації

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, тис. грн.
	Дебет	Кредит	
1. Списано собівартість реалізованої готової продукції с.продукції	901	26,27	6000

2. Списано собівартість реалізованих товарів: - на підприємствах оптової торгівлі: на вартість реалізованих товарів за собівартістю	902	281	90000
- на підприємствах роздрібною торгівлі: на вартість реалізованих товарів за купівельною вартістю	902	281	5000
- на підприємствах громадського харчування: на вартість реалізованої продукції у цінах реалізації	902	23	3500
3. Списано суму нерозподілених по-стійних загальновиробничих витрат	90	91	2000
4. Віднесено собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на фінансові результати	791	90	6000

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналі-ордері № 5 с-г. (Реєстр б.1. Реєстр документів по реалізації готової продукції, біологічних активів)

2. Первинний і зведений облік реалізації продукції (робіт, послуг)

Документальне оформлення реалізації продукції (робіт, послуг) залежить від її виду і каналу реалізації.

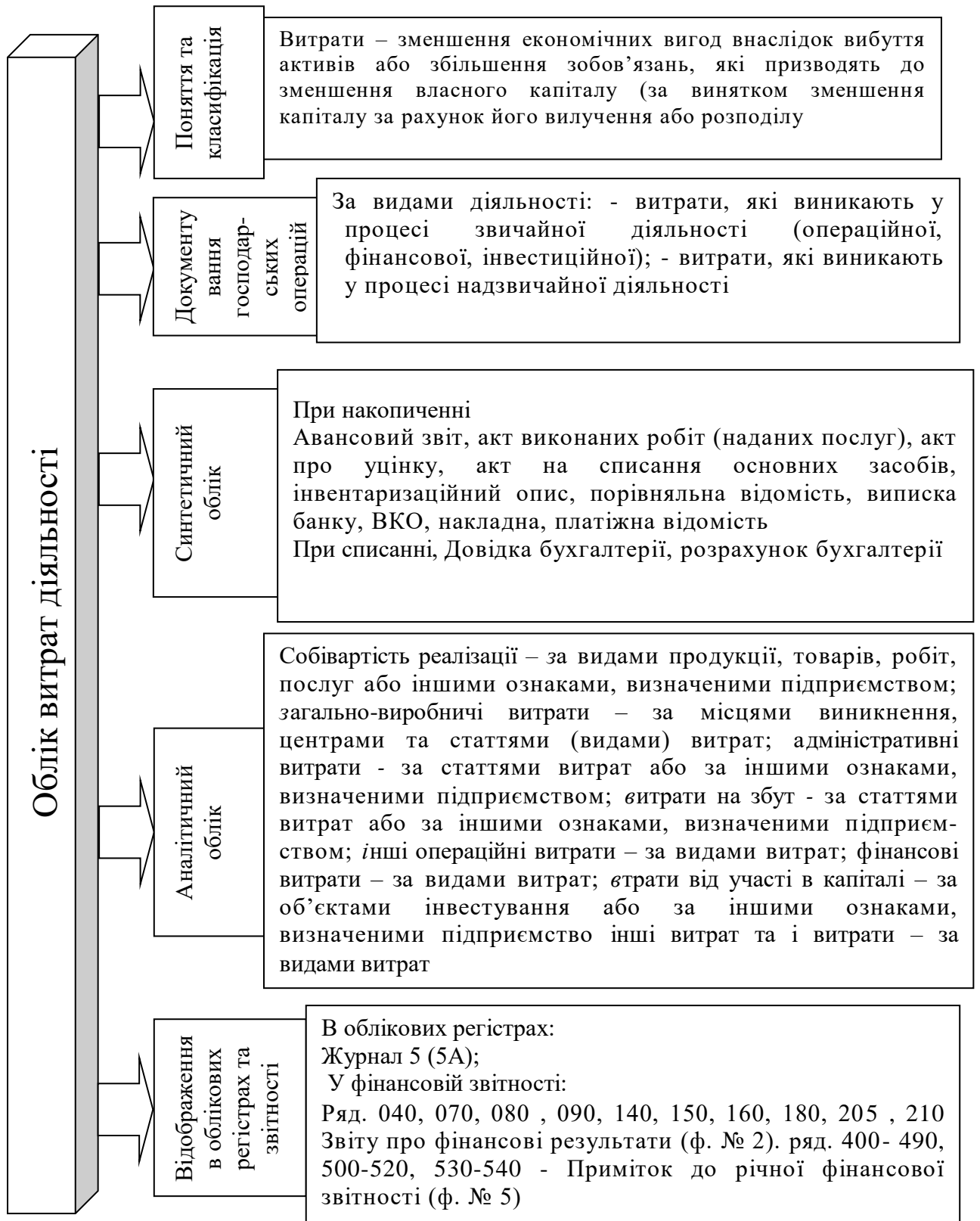
Документом, що засвідчує відвантаження продукції, є Товарно-транспортна накладна. Цей документ складається з двох розділів: товарного і транспортного. У товарному відображають показники, які є підставою для списання продукції та матеріалів у підприємств, що відвантажують продукцію, і для оприбуткування їх у покупців. Транспортний розділ визначає взаємовідносини вантажовідправників з автотранспортними підприємствами, що виконують перевезення вантажів. Він служить для обліку транспортних робіт і розрахунків вантажовідправників або вантажоодержувачів з автотранспортними підприємствами за послуги.

У разі перевезення продукції власним транспортом Товарно-транспортні накладні виписують у чотирьох примірниках. Водій або інша особа, яка прийняла вантаж, розписується на усіх примірниках про прийняття вантажу, після чого 1-й примірник залишають у пункті відправлення; 2-й - у вантажоодержувача; 3-й і 4 із відмітками про прийняття продукції повертають підприємству (3-й віддають у бухгалтерію для звірки та обліку, а 4-й залишається у водія і є підставою для обліку транспортних робіт, нарахування зарплати).

Постійні продавці в установлені терміни, а разові - після продажу продукції здають у бухгалтерію звіт про продаж продукції, який є підставою для списання реалізованої продукції.

Видавання продукції своїм працівникам у рахунок оплати праці оформляють Відомостями на видачу натуральної оплати праці із зазначенням прізвища, кількості і вартості продукції.

Отже, нагромаджені протягом місяця первинні документи з реалізації реєструють у відповідних реєстрах чи Книгах обліку реалізації. Тут необхідно зазначити, що аналітичний облік доходів від реалізації організовується на підприємстві залежно від специфіки та умов функціонування, загалом від облікової політики.



3. Облік загально виробничих витрат

До змінних загально виробничих витрат відносять витрати на обслуговування та управління виробництвом, які змінюються прямо пропорційно зміні обсягу виробництва. Такі витратами розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (години роботи обладнання, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат), виходячи з фактичної потужності звітнього періоду. Іншими словами, змінні загально виробничі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення, тобто списуються на витрати виробництва (за дебетом рахунку 23 «Виробництво») щомісяця у повному обсязі.

На рахунку № 91 «Загально виробничі витрати» ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва.

Кореспонденція рахунків з обліку загально виробничих витрат

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, тис. грн.
	Дебет	Кредит	
1. Нараховано знос основних засобів і нематеріальних активів загально виробничого призначення	91	13	275
2. Списано виробничі запаси на витрати з обслуговування ви- цтва.	91	20	5000
3. Акцептовано рахунки сторон-ніх організацій за послуги з обслуговування цехів основного та допоміжного виробництв	91	63 685	7500
4. Нараховано заробітну плату персоналу цеха та проведені відра-хування на соціальні заходи згідно з чинним законодавством	91	66 65	9000
5. Списано суми змінних витрат за елементами на загально- виробничі витрати (для підприємств, що застосовують рахун-ки класу 8)	91	80 81	2500
6. Списано суму змінних і постійних розподілених загально- виробничих витрат	23	91	2000
7. Списано суму нерозподілених загально виробничих витрат	90	91	24275

4. Облік інших витрат (рахунки 92-94)

На рахунку № 92 «Адміністративні витрати» відображають загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

Кореспонденція рахунків з обліку адміністративних витрат

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, тис. грн.
	Дебет	Кредит	
1. Нараховано знос основних засобів і нематеріальних активів загальногосподарського призначення	92	13 «	2500
2. Списано виробничі запаси на витрати з обслуговування виробництва	92 «	20	5000

3. Відображено витрати на службові відрядження управлінського обліку	92	372	2650
4. Відображено витрати з розрахунково-касового обслуговування та інших послуг банку	92	311	1200
5. Нараховано податки, збори й обов'язкові платежі	92	64	450
6. Нараховано заробітну плату адміні-стративному персоналу та проведені відрахування на соціальні заходи	92	66 65	3500
7. Нараховано орендну оплату, відображено витрати на ремонт, здійснений сторонніми організаціями, вартість послуг зв'язку, охорони, комунальних, аудиторських, юридичних, послуг	92	685	1200
8. Списано суми витрат за елементами на адміністративні витрати (для підприємств, які застосовують рахунки класу 8)	92	80 81	5000
9. Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791	92	16600

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналі-ордері № 5 с-г.

На рахунку № 93 «Витрати на збут» ведеться облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг і рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговельним агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, вартість інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт, послуг.

Типові господарські операції за рахунком 93 «Витрати на збут»

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, тис. грн.
	Дебет	Кредит	
1. Нараховано амортизацію торговельного обладнання	93 «	13	2500
2. Списано пакувальні матеріали	93	20	200
3. Відображено витрати на службові відрядження працівників збуту	93 ¹	372	3500
4. Створено резерв для покриття витрат з можливого майбутнього гарантійного ремонту	93	473	1000
5. Нараховано заробітну плату адміністративному персоналу та проведені відрахування на соціальні заходи згідно з чинним законодавством	93	66 65	5000
6. Акцептовано рахунок рекламного агентства за рекламу продукції, призначеної для реалізації	93	685	2000
7. Списано суми витрат за елементами на витрати на збут (для підприємств, що застосовують рахунки класу 8)	93 «	80 81	5500
8. Списано витрати на збут на фінансові результати	791	93	19700

На рахунку № 94 «Інші витрати операційної діяльності» ведеться облік витрат

операційної діяльності підприємства, окрім витрат, які відображаються на рахунках № 90, 91, 92, 93, а саме - витрати на дослідження та 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.

П(С)БО 16 передбачено розкриття складу інших операційних витрат у Примітках до річної фінансової звітності. Враховуючи це необхідно організувати аналітичний облік у розрізі окремих субрахунків, а всередині них за окремими операціями.

Для забезпечення контролю за величиною витрат операційної діяльності та розробки заходів щодо їх зменшення на підприємстві розробляють відповідні кошториси витрат. Облік витрат діяльності узагальнено в схемі.

Типові господарські операції за рахунком 94 «Інші витрати операційної діяльності»

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, тис. грн.
	Дебет	Кредит	
1. Відображено витрати з виконання досліджень та розробок	941	13, 20, 66	5000
2. Відображено вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації	942	33	2500
3. Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів, МШП	943	20, 22	3500
4. Створено резерв сумнівних боргів	944	38 «	200
5. Відображено втрати від операційних курсових різниць (від змін курсу валюти за операціями, пов'язаними з операційною діяльністю)	945	30, 33, 63	2000
6. Списано витрати поточного періоду недостачі виробничих запасів, МШП, готової продукції, товарів	947	20, 22, 26,	2000
7. Віднесено на витрати визнані економічні санкції 1	948	63	1500
8. Списано інші витрати операційної діяльності на фінансові результати	791	94	16700

На рахунку № 95 «Фінансові витрати» ведеться облік витрат фінансової діяльності, а саме: витрат, пов'язаних із нарахуванням та сплатою відсотків за депозитами, процентів за користування кредитами банків; витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних із випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (окрім банківських кредитів), фінансового лізингу тощо.

На рахунку № 96 «Втрати від участі в капіталі» ведеться облік втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають у процесі інвестиційної діяльності підприємства за напрямками інвестицій: в асоційовані підприємства (унаслідок зменшення частки інвестора в

чистих активах об'єкта інвестування, одержання асоційованими підприємствами збитків або зменшення власного капіталу асоційованих підприємств через переоцінку необоротних активів та інвестицій тощо); у спільні підприємства (унаслідок зменшення частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання спільними підприємствами збитків або зменшення їх власного капіталу через переоцінку необоротних активів та інвестицій тощо); у дочірні підприємства (унаслідок зменшення частки інвестора в чистих активах, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах або через одержання дочірніми підприємствами збитків чи зменшення їх власного капіталу через переоцінку необоротних активів та інвестицій тощо).

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, зокрема: собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів; втрати від неопераційних курсових різниць; уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій; списання необоротних активів.

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналі-ордері № 5 с-г.

Отже, характеристика рахунків обліку витрат показує їх адекватність методиці відображення в обліку доходів, що дає змогу в синтетичному обліку забезпечити формування фінансового результату від різних видів діяльності підприємства.

ТЕМА 11. ОБЛІК ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ І ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ ДІЯЛЬНОСТІ.

1. Економічний зміст і нормативно-інструктивне забезпечення обліку доходів
2. Загальна характеристика рахунків 7-го класу «Доходи і результати діяльності»
3. Синтетичний і аналітичний облік формування фінансового результату
4. Облік використання прибутку

1. Економічний зміст і нормативно-інструктивне забезпечення обліку доходів

У системі показників економічної ефективності суспільного чи приватного виробництва важливе місце займає прибуток. Як економічний показник прибуток відображає зміни в рівні продуктивності праці, собівартості продукції та її якості.

Як джерело розширеного відтворення прибуток використовується на створення фондів нагромадження та споживання, за рахунок якого здійснюється подальше зростання і вдосконалення матеріально-технічної бази, поліпшуються умови праці та побуту, підвищується матеріальний і культурний рівень працівників.

Для підвищення ефективності виробництва та підприємництва важливе значення мають правильне обчислення доходів, а також організація їх бухгалтерського обліку, аналізу та вдосконалення фінансово-економічних взаємовідносин підприємств із державними та недержавними структурами; виявлення і використання резервів збільшення виробництва продукції, її якості; правильне і раціональне використання доходів; установа науково обґрунтованого співвідношення між фондами нагромадження та споживання під час розподілу валових доходів.

В економічній теорії існують різні трактування прибутку. Так, доступним є тлумачення прибутку як однієї з найважливіших форм чистого доходу, що надходить на підприємство у складі грошового виторгу від реалізації продукції, робіт, послуг на сторону мінус повна собівартість реалізованої продукції.

Якщо розглядати прибуток як економічну категорію, то тут знаходять своє відображення практично всі аспекти виробничої та фінансово-економічної діяльності підприємства. Адже в цьому показнику акумулюються обсяг і кількість реалізованої продукції, рівень матеріальних та інших витрат, що тісно пов'язано з ефективністю ведення виробництва, раціональним використанням основних фондів, матеріальних і трудових ресурсів. Прибуток, таким чином, виступає як підсумковий показник виробничо-фінансової діяльності і дозволяє вимірювати ефективність проведених затрат на кожному підприємстві.

Однак він далеко не єдиний вимірник ефективності виробництва, оскільки на його обсяг впливають чинники, що не залежать від діяльності підприємства, — ціни, податкова система, неоднакові умови господарювання окремих підприємств тощо.

Згідно з традиційним визначенням, валові доходи — сукупний виторг підприємства від діяльності основного, допоміжних, обслуговуючих виробництв

підприємства та від реалізації додаткових послуг. Проте на нинішній день значення валових доходів слід розуміти ширше.

Для визначення доходу та його суми розрізняють дохід:

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

Дохід від реалізації продукції визначається за таких умов:

- підприємство передало значний ризик і винагороду від володіння товаром покупцеві;
- не зберігає спадкоємності, що пов'язана з володінням, має впевненість, що економічні вигоди внаслідок реалізації надійдуть;
- отримання доходу від певного продажу залежить від отримання доходу покупцем.

Отже, значення доходів як економічної категорії сьогодні стало багатоаспектним та багатогранним, що знаходить своє відображення у Плані рахунків.

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку в Україні визначає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (від 16.07.1999 року, № 996- XIV). У ньому визначено основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, мету обліку; методологію організації бухгалтерського обліку на підприємстві і загальні вимоги до фінансової звітності; контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід» визначає методологічні засади формування в обліку інформації про доходи від звичайної діяльності підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами всіх форм власності (крім бюджетних установ).

Згідно з П(с)БО № 15 дохід-це збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання власного капіталу за рахунок внесків учасників підприємства) ,за умови, що оцінка доходу може бути визначена.

Визначені доходи від звичайної діяльності класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

- дохід (виторг) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- фінансові доходи;
- інші доходи.

Склад доходів, що належать до відповідної групи, обґрунтовано НП(С)БО 1 «Звіт про фінансовий результат», згідно з яким дохід (виторг) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - це загальний дохід (виторг від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг), тобто без урахування наданих знижок, повернення проданих товарів і податків із продажу (ПДВ, акцизного збору тощо).

П(с)БО, у свою чергу, регламентує, що дохід (виторг) від реалізації продукції визначається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контролю за реалізованою продукцією;
- сума доходу (виторг) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що внаслідок операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

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

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

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

- можливість достовірної оцінки доходів;
- імовірність надходження економічних вигод від надання послуг;
- можливість достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливість достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Інші операційні доходи -суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виторгу) від реалізації продукції, робіт і послуг:

- дохід від операційної оренди активів;
- дохід від операційних курсових різниць;
- дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій) тощо.

Фінансові доходи - дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

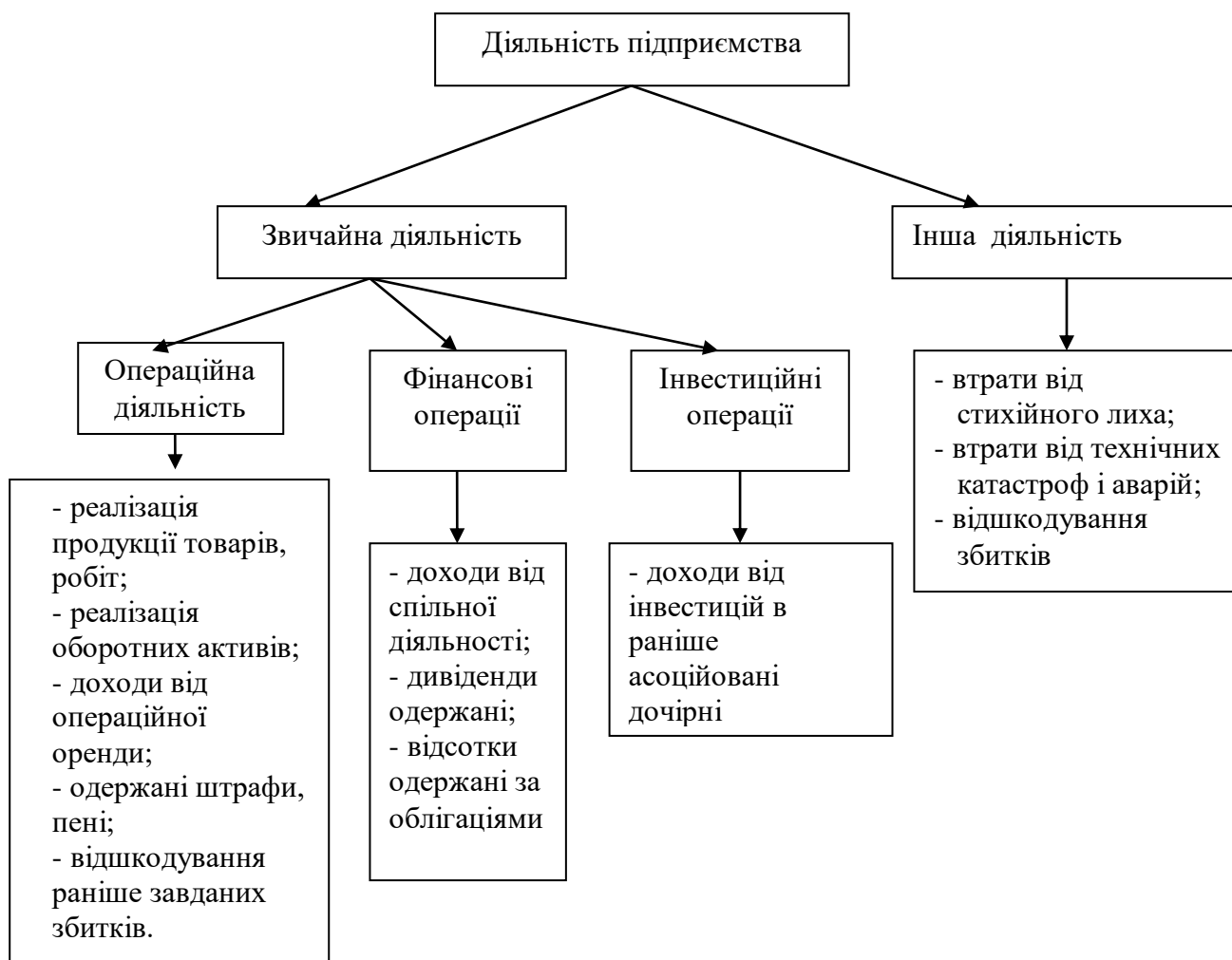
Інші доходи - дивіденди, відсотки фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Таким чином, П(с)БО № 15 визначає загальні підходи до визначення доходів. Поряд із цим доходи відображаються в обліку та звітності згідно з принципами нарахування та відповідності доходів і витрат.

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

Склад доходів, які відносяться до тієї чи іншої групи, встановлено НП(С)БО

1. Доцільність проведення класифікації доходів підприємства згідно вимог Плану рахунків.



Класифікація доходів підприємства залежно від джерел формування

Як бачимо, наведена класифікація доходів лягла в основу розподілу Плану рахунків бухгалтерських

2. Загальна характеристика рахунків 7-го класу «Доходи і результати діяльності»

Для забезпечення обліку доходів, які підприємство одержує від різних видів своєї виробничо-фінансової діяльності, Планом рахунків передбачено 7-й клас «Доходи і результати діяльності».

Формування інформації про доходи, отримані підприємством у процесі звичайної діяльності, здійснюється в розрізі груп операцій, що належать до звичайної діяльності: промислово-виробничих, торговельних та виробничих операцій, із виконання робіт, надання послуг, а також звичайних операцій, не пов'язаних з основною діяльністю підприємства і фінансових операцій.

Отже, класифікація видів діяльності втілена в різних рахунках 7-го класу. Слід

зауважити, що кожне підприємство, виходячи з напрямів своєї діяльності, у системі обліку відкриває відповідні рахунки обліку доходів.

Розглянемо функціональне призначення кожного з рахунків обліку доходів в.

Рахунок № 70 «Доходи від реалізації» призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші відрахування з доходу.

Кореспонденція рахунків з обліку доходів від реалізації

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, тис. грн.
	Дебет	Кредит	
А	1	2	3
1. Виникнення (збільшення) довгострокової дебіторської заборгованості (за майном, що передано у фінансову оренду), довгострокові векселі одержані, інша дебіторська заборгованість	14	70	6500
2. Надходження грошових коштів до каси підприємства в національній та іноземній валютах (готівкою)	301, 302	70 «	10000
3. Надходження грошових коштів в національній та іноземній валютах (безготівкові розрахунки)	311, 312	70 «	8000
4. 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 (дохід від реалізації)	361	701 702 703	35000
5. Виникнення дебіторської заборгованості за виданими авансами, з підзвітними особами, за нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, за позиками членам кредитних спілок, з іншими дебіторами	37 371- 376)	70	3000
6. Погашення, списання заборгованості за одержання від постачальників і підрядників товарно-матеріально цінностей, прийнятих робіт, наданих послуг	631	702 703	5000
7. Сума збитків, утриманих із заробітної плати на користь підприємства	66	70	500
8. Визнано дохід від реалізації різним контрагентами	68 «	70»	20000
9. Віднесено до складу доходу поточного періоду суми отриманої передоплати за періодичні видання (орендні платежі)	69	70»	300
10. Відображено суми, які не є доходом (підлягають виключенню з нього)	70	361	500
11. Відображено суми податків і обов'язкових платежів, одержані у складі доходу від реалізації	70	64	250
12. Віднесено на фінансовий результат дохід від реалізації	70	791»	70800

На рахунку № 71 «Інший операційний дохід» ведеться узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виторгу) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

До інших операційних доходів відносять: доходи від реалізації іноземної валюти; доходи від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій); доходи від операційної оренди активів; доходи від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті; суми одержаних штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержано рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення; доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув термін позовної давності; відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні); суми одержаних грантів і субсидій; інші доходи від операційної діяльності.

Облік інших операційних доходів

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, тис. грн.
	Дебет	Кредит	
А	1	2	3
1. Відображено суми податків і обов'язкових платежів, отриманих у складі інших операційних доходів	71	64	300
2. Віднесено інший операційний дохід на фінансові результати	71	791	5000
3. Виявлено лишки виробничої собівартості незавершеного виробництва під час інвентаризації	23	71	200
4. Виявлено лишки готової продукції у результаті інвентаризації	26	71	500
5. Отримано готівкою суму штрафу	30	71 «	700
6. Визнано курсову різницю за валютними коштами	33	71	350
7. Визнано іншим операційним доходом заборгованість дебітора, забезпечену короткостроковим векселем	34	71	8000
8. Визнано іншим операційним доходом заборгованість покупців або замовників	36	71	4000
9. Повернено дебіторську заборгованість, раніше визнану ¹ сумнівною	38	71	4000
10. Визнано іншим операційним доходом суму цільового фінансування, яка належить до звітного періоду	48	71	2000
11. Списано заборгованість перед поста-чальниками та підрядниками після закінчення строку позовної давності	63	71	7000

Рахунок № 72 «Дохід від участі в капіталі» призначено для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі.

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 рахунку № 72 «Дохід від участі в капіталі».

Рахунок № 74 «Інші доходи» призначено для обліку доходів, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, зокрема - доходи від реалізації фінансових інвестицій, від реалізації необоротних активів, майнових комплексів, від неопераційної курсової різниці, безоплатно одержаних активів, інші доходи від звичайної діяльності.

Таким чином, наведена класифікація доходів і характеристика рахунків їх обліку дають можливість забезпечити автономне нагромадження різного роду доходів, що дає можливість донести до користувачів достовірну та об'єктивну інформацію про ефективність господарювання, джерело доходів тощо.

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналі-ордері № 6 с-г.

3. Синтетичний і аналітичний облік формування фінансового результату

Методика проведення в обліку формування фінансового результату охоплює попереднє відображення доходів на рахунках 7-го класу та витрат, пов'язаних з одержанням цих доходів, на рахунках 9-го класу. У п.12.2 і п.12.3 наведено характеристику рахунків обліку доходів і витрат.

Далі розглянемо методику синтетичного й аналітичного обліку доходів та витрат, а також формування фінансового результату.

Знаючи суть і призначення кожного з рахунків 7-го та 9 класів, розглянемо методику їх синтетичного обліку узагальнено.

Таким чином, на рахунках 7-го класу «Доходи і результати діяльності» будь-які одержані (нараховані) доходи відображають за кредитом відповідних рахунків. За дебетом рахунків 7-го класу обліковують суми непрямих податків (акцизного збору, ПДВ, мито), а також суми в порядку списання на загальний фінансовий результат (рахунок № 79 «Фінансові результати»). Отже, на рахунок № 79 сума доходу потрапляє вже без податку.

Відповідно на рахунках 9-го класу «Витрати діяльності» будь-які проведені витрати, пов'язані з одержанням доходів, відображають за дебетом. За кредитом обліковують суми в порядку списання облікованих за дебетом витрат на загальний фінансовий результат (рах. № 79).

Зрозуміло, що рахунок № 79 «Фінансові результати» і є тим бухгалтерським рахунком, який систематично акумулює в собі доходи та витрати і в підсумку показує загальний фінансовий результат.

Таким чином, за кредитом рахунку № 79 «Фінансові результати» відображають суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат. Зіставляючи дебетові та кредитові обороти на цьому рахунку, одержуємо чистий фінансовий результат: прибуток чи збиток. Відтак, коли дебетові обороти перевищують кредитові, то результатом є збиток, і навпаки - у разі перевищення кредитових оборотів над дебетовими в результаті одержано прибуток. Сальдо (чистий фінансовий результат) на рахунку при його закритті списують на рахунок № 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)».

Наведемо приклад відображення в обліку доходів від реалізації та визначення

фінансового результату від проведених операцій.

Приклад. За звітний період на підприємстві реалізовано:

1) готової продукції покупцям на суму:

- за собівартістю - 6000 грн.;
- за відпускнуою ціною з ПДВ - 10000 грн.;

2) товарів на суму:

- за собівартістю - 10000 грн.;
- за відпускнуою ціною з ПДВ - 18000 грн. Завдання: провести в обліку

наведені операції та визначити чистий фінансовий результат.

Проведення робимо так, як це показано в таблиці.

пор	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума
.	Відображено списання готової продукції в реалізацію за собівартістю	901	26	6000
.	Відпущено покупцям за відпускнуою ціною з ПДВ	36	701	10000
.	Проведено суму податкового зобов'язання з ПДВ за даною операцією	701	643	1667
.	Проведено закриття рахунку № 701 (списання доходу без ПДВ на загальний фінансовий результат)	701	79	8333
.	Проведено закриття рахунку № 901 (списання собівартості готової продукції на загальний фінансовий результат)	79	901	6000
.	Відображено списання товарів у реалізацію за собівартістю	902	28	10000
.	Відпущено покупцям (нараховано дохід) товари за відпускнуою ціною з ПДВ	36	702	18000
.	Проведено суму податкового зобов'язання з ПДВ	702	643	3000
.	Проведено закриття рахунку № 702 (списання доходу без ПДВ) на загальний фінансовий результат	702	79	15000
0.	Проведено закриття рахунку № 902 (списання собівартості товарів на фінансовий результат)	79	902	10000

Проаналізуємо обороти на рахунку № 79 «Фінансові результати» за наведеними господарськими операціями.

Фінансові результати	
Д-т	К-т
6000	8333
10000	15000
Разом: 16000	Разом: 23333

Як бачимо, кредитові обороти на рахунку № 79 у даній ситуації перевищують дебетові на 7 333 грн. Отже, за результатами наведених операцій підприємство отримало прибуток, на суму якого необхідно зробити проведення: Д-т 79; К-т 44.

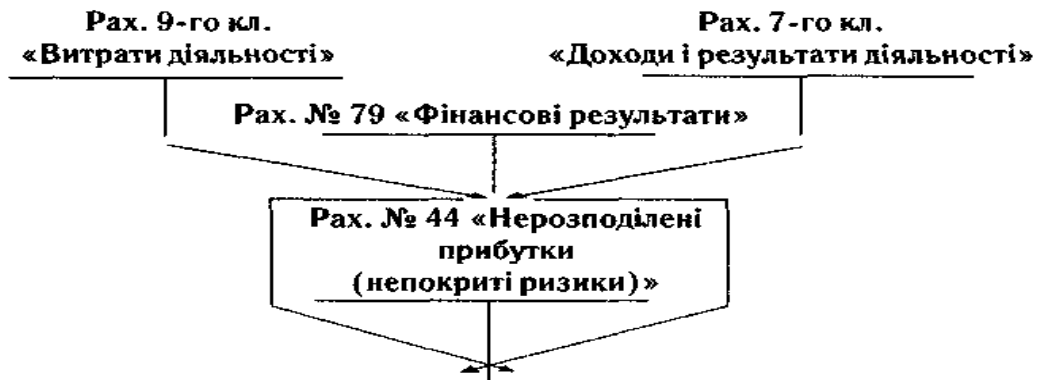
Наведемо перелік типових операцій з обліку доходів, витрат (собівартості) їх отримання

Типові проведення з обліку доходів та собівартості їх одержання

пор	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
.	Відображено списання зі складу готової продукції в реалізацію	901	26,27
.	Відвантажено покупцям готову продукцію: — за відпускною ціною з ПДВ — проведено ПДВ	36 701	701 643
.	Відображено списання зі складу товарів за собівартістю	902	28
.	Відвантажено покупцям товари: за відпускною ціною з ПДВ проведено ПДВ	36 702	702 643
.	Надано послуги, виконано роботи на сторону (за собівартістю)	903	23
.	Нараховано дохід від наданих послуг (виконаних робіт) з ПДВ проведено ПДВ	36 703	703 643
.	Списано зі складу в реалізацію виробничі запаси (за собівартістю)	943	20
.	Нараховано дохід від реалізації виробничих запасів (із ПДВ) проведено ПДВ	36 712	712 643
.	Списано з балансу основні засоби в реалізацію на суму залишкової вартості	972	10
0.	Нараховано дохід від реалізації основних засобів із ПДВ проведено ПДВ	377 742	742 643
1.	Реалізовано поточні фінансові інвестиції: — за собівартістю — за курсовою вартістю	971 377	35 741
2.	Отримано дохід від операційної оренди активів	311	713
3.	Відображено відшкодування раніше списаних активів	311	716
4.	Відображено дохід від списання кредиторської заборгованості	63	717
5.	Одержано дохід від участі в капіталі	311	72
6.	Отримано дивіденди від фінансових інвестицій	311	731
7.	Відображено безоплатно одержані активи	10,20	745
8.	Відображено відшкодування збитків від надзвичайних подій	311	75

Загалом схему формування в обліку фінансового результату наведено на рис.

1.



Рахунок № 79 «Фінансові результати», як і більшість синтетичних рахунків, має субрахунки

Субрахунки рахунку № 79 «Фінансові результати»

№ рах.	Назва субрахунку	Характеристика
791	Фінансовий результат від основної діяльності	Призначений для визначення прибутку (збитку) від основної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки № 70 «Доходи від реалізації», № 72 «Інший операційний дохід»), а за дебетом субрахунку відображається сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат (№ 90 «Собівартість реалізації», № 92 «Адмінвитрати», № 93 «Витрати та збут», № 94 «Інші витрати операційної діяльності»)
792	Результат від фінансових операцій	Призначений для визначення розміру прибутку (збитку) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових витрат з рахунків № 95 «Фінансові витрати» та № 96 «Втрати від участі в капіталі»
793	Результат від іншої звичайної діяльності	Призначений для визначення розміру прибутку (збитку) від іншої звичайної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства, а за дебетом - списання з рахунку № 97 «Інші витрати»

Зіставлення дебетового і кредитового оборотів на рахунку № 79 «Фінансові результати» за звітний період показує кінцевий результат - чистий дохід чи збиток.

Наведемо приклад проведення в обліку формування фінансового результату від інших видів діяльності.

пор	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
	Відображено надходження орендної плати на рахунок у банку	311	713
	— на суму ПДВ	713	643

	Відвантажено покупцям готову продукцію на суму:		
	— за собівартістю	901	26
	— — за відпускною ціною	36	701
	— — на суму ПДВ	701	643
	Відображено нарахування штрафу	948	685
	Нараховано проценти за кредит	951	685
	Проводимо закриття рахунків обліку доходів та витрат за проведеними операціями		
	Списано дохід від оперативної оренди на фінансовий результат	713	79
	Списано дохід від реалізації готової продукції	701	79
	Списано собівартість реалізованої готової продукції	79	901
	Списано витрати за нарахованим штрафом на фінансовий результат	79	948
	Списано витрати за сумою нарахованих відсотків на фінансовий результат	79	951

4. Облік використання прибутку

Послідовність формування в обліку фінансового результату від звичайної та надзвичайної діяльності підприємства завершується на рахунку № 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». З усіх рахунків, що були задіяні в обліку доходів та їх собівартості, - це балансовий рахунок, що несе інформацію про чистий фінансовий результат.

Отже, це пасивний рахунок, за кредитом якого відображається нерозподілений прибуток і його збільшення, а за дебетом - збиток і використання прибутку. Таким чином, якісний результат цього рахунку є елементом власного капіталу підприємства. Зрозуміло, що капітал - це не оборотні активи, які можна використовувати на покриття поточних потреб. Тому використання прибутку має певні визначені цілі.

Рахунок № 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» має такі субрахунки:

№ 441 «Прибуток нерозподілений»;

№ 442 «Непокриті збитки»;

№ 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

На субрахунку № 441 відображають наявність і зміни нерозподіленого прибутку.

На субрахунку № 442 відображають непокриті збитки, їх списання здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.

На субрахунку № 443 відображають розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплату відсотків за облігаціями, відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді.

Схема кореспонденцій на рахунку № 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті

збитки)»

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Відображено одержання прибутку внаслідок діяльності підприємства	79	441
Відображено списання непокритого збитку за рахунок пайового капіталу	41	442
Використано резервний капітал на покриття збитків підприємства	43	442
Відображено збитки, одержані за результатами діяльності підприємства	442	79
Відображено використання прибутку на покриття збитків	441	442
Відображено збільшення статутного капіталу за рахунок реінвестування прибутку	443	40
Відображено формування пайового капіталу за рахунок прибутку	443	41
Відображено формування резервного капіталу за рахунок прибутку	443	43
Відображено використання прибутку на нарахування сум, що належить сплатити за облігаціями	443	522
Відображено використання прибутку на нарахування дивідендів власникам акцій	443	671

Тут наведено лише типові господарські операції з обліку формування та використання чистого фінансового результату.

Синтетичний облік для сільськогосподарських підприємств відображається в журналі-ордері № 7 с-г.

ТЕМА 12 ОСНОВИ ПОБУДОВИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1. Суть і значення фінансової звітності
2. Склад, зміст, методологічне забезпечення періодичної та річної фінансової звітності
3. Методика складання балансу підприємства, Звіту про фінансові результати.
4. Призначення форм статистичної звітності. Форми звітності, подання в електронному вигляді.

1. Суть і значення фінансової звітності

Результатом облікового процесу є сукупність показників, що охоплюють та характеризують стан і результати виробничо-фінансової діяльності, їх систематизують у різних формах звітності.

Отже, звітність - це система показників, що характеризують результати роботи підприємства за той чи інший звітний період. Розрізняють фінансову (бухгалтерську) звітність, статистичну, оперативну.

Статистична звітність відображає в деталізованому вигляді окремі складові виробничих процесів. Вона характеризує масу індивідуальних показників, що охоплюють виробничо-фінансову діяльність.

Оперативна звітність дозволяє щоденно слідкувати за господарськими операціями на підприємстві, охоплює більш тривалий період роботи і широке коло показників діяльності підприємства.

Фінансова звітність згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» - це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Отже, метою складання бухгалтерської (фінансової) звітності є забезпечення користувачів повною, правдивою, неупередженою інформацією про фінансові результати діяльності та фінансовий стан підприємства. Фінансова звітність повинна задовольняти потреби користувачів — юридичних та фізичних осіб, яким необхідна інформація про діяльність підприємства для прийняття управлінських рішень.

1

Фінансова звітність звичайно базується на даних первинного, аналітичного і синтетичного обліку. Обсяг та терміни складання звітності встановлює Міністерство фінансів України.

Методику та порядок складання фінансової звітності регламентовано Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», національне Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку: № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 6 «Виправлення помилок у фінансових звітах», П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів стосовно:

- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємства;
- оцінки якості управління;
- оцінки платоспроможності підприємства;
- забезпеченості зобов'язань підприємства;

- визначення суми дивідендів, що підлягають розподілові та виплаті;
- регулювання діяльності підприємства;
- інших стратегічних рішень.

Таким чином, значення інформації, що подається у звітності, важливе, оскільки на її підставі приймають важливі поточні та стратегічні рішення. У зв'язку з цим фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їх оцінки, зроблені в минулому.

Інформація, яку подають у фінансових звітах, має бути дохідлива і розрахована на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати:

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

Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду і розкриття інформації про облікову політику та її зміни.

Нормативна база для складання основних форм

- П(С)БО № 1 – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджене наказом Мінфіну від 07.02.2013 р. № 73.
- Методрекомендації № 433 - Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Мінфіну від 28.03.2013 р. № 433.
- Методрекомендації № 476 – Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджені наказом Мінфіну від 11.04.2013 р. № 476.
- План рахунків – План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Мінфіну від 30.11.99 р. № 291.

Підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до П(С)БО № 1, у разі якщо стаття відповідає таким критеріям п. 4 р. II П(С)БО № 1:

- інформація є суттєвою;
- оцінка статті може бути достовірно визначена

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:

- автономності підприємства, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;
- безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;
- періодичності, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди 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 були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображають в обліку і звітності в 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 і подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
- послідовності, який передбачає постійне (з 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 і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;
- превалювання змісту над формою, за яким операції повинні обліковуватися відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;
- єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Для того, щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити дані про:

- підприємство;
- дату звітності та звітний період;
- валюту звітності та одиницю її виміру;
- відповідну інформацію щодо звітного та попереднього періодів;
- облікову політику підприємства та її зміни;
- консолідацію фінансових звітів;
- припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності;
- обмеження щодо володіння активами; 1
- участь у спільних підприємствах;
- виявлені помилки попередніх років та пов'язані з ними коригування;
- переоцінку статей фінансових звітів;
- іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Інформація про підприємство, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, включає:

- назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства (країну, де зареєстровано підприємство, адресу його офісу);
- короткий опис основної діяльності підприємства;
- назву органу управління, у віданні якого перебуває підприємство, або назву його материнської (холдингової) компанії;
- середню чисельність персоналу підприємства протягом звітного періоду.

2. Склад, зміст, методологічне забезпечення періодичної та річної фінансової звітності

Платниками податку на прибуток разом з відповідною податковою декларацією за календарний квартал, півріччя, три квартали подається квартальна фінансова звітність, складена за національними чи міжнародними стандартами, яка включає: баланс та звіт про фінансові результати. До річної податкової декларації такі платники подають відповідну річну фінансову звітність, яка включає Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал та Примітки до річної фінансової звітності (форми №№ 1-5).

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). Форма N 2

Алгоритм складання кожної форми наведено на спеціалізованих бухгалтерській сайтах. <https://www.buhoblik.org.ua/uchet/buxgalterskaya-otchetnost/2120-balans-pidpriemstva.html>

Алгоритм складання

Розділ I «Фінансові результати»

.Додаткові (вписувані) рядки позначені знаком "*".

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	У статті " Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) " відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у т. ч. платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів. Організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають вартість, за якою реалізовано цінні папери, та суму винагороди за виконання інших операцій, пов'язаних з розміщенням, купівлею і продажем цінних паперів, з урахуванням відповідних вирахувань (п. 3.3 Методрекомедацій № 433): обороту за Дт 701, 702, 703 в кореспонденції з Кт 791 за мінусом оборотів за Дт 791 в кореспонденції з Кт 704
Чисті зароблені страхові премії*	2010	У додатковій статті " Чисті зароблені страхові премії " страховики наводять суму страхових премій (платежів, внесків) за договорами страхування та за договорами перестрахування з перестраховальниками протягом звітного періоду, яка включає частки страхових премій (платежів, внесків), належних страховику, зменшену на суму резерву незароблених премій на початок звітного періоду (за виключенням частки перестраховика) і збільшену на суму
Премії підписані, валова сума*	2011	
Премії, передані у перестрахування*	2012	
Зміна резерву незароблених премій, валова сума*	2013	
Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій*	2014	

		<p>резерву незароблених премій на кінець звітного періоду (за виключенням частки перестраховика) та зменшену на загальну суму страхових премій (платежів, внесків), повернутих страхувальникам та перестраховальникам протягом звітного періоду (п. 3.4 Методрекомедацій № 433).</p> <p>Показник графи 3 рядка 2010 розраховується за формулою (п. 33 Методрекомедацій № 476):</p> <p style="padding-left: 40px;">р. 2011 - р. 2012 - р. 2013 + р. 2014 (у разі заповнення всіх цих рядків) *</p> <p><i>* формула наведена відповідно до змін, внесених до Методрекомедацій № 476 наказом Мініфіну від 15.04.2014 р. № 401</i></p>
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	<p>У статті "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з П(С)БО 9 "Запаси", П(С)БО 16 "Витрати", П(С)БО 30 "Біологічні активи".</p> <p>У цій статті організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають балансову вартість реалізованих цінних паперів.</p> <p>Підприємства, які провадять діяльність з випуску та проведення лотерей, у цій статті наводять відрахування на створення (формування) за звітний період призового фонду, а також резерву, що покриває розмір джек-поту, не забезпечений сплатою участі у лотереї (п. 3.5 Методрекомедацій № 433).</p> <p>У рядку 2050 відображаються:</p> <p style="padding-left: 40px;">обороти за Кт 90 в кореспонденції з Дт 791 Дані в рядку 2050 вказуються в дужках</p>
Чисті понесені збитки за страховими виплатами*	2070	<p>У додатковій статті "Чисті понесені збитки за страховими виплатами" страховики відображають різницю між загальною сумою збитків за страховими виплатами та сумою відшкодування, що належить до отримання (отриманою) від перестраховика цих збитків (п. 3.6 Методрекомедацій № 433)</p>
Валовий: прибуток	2090	<p>У статті "Валовий прибуток" зазначається валовий прибуток, який розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях (п. 3.7 Методрекомедацій № 433):</p>

		р. (2000 + 2010) – (2050 + 2070) (якщо значення додатне)
збиток	2095	У статті " Валовий збиток " зазначається валовий збиток, який розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях (п. 3.7 Методрекомедацій № 433): р. (2000 + 2010) – (2050 + 2070) (якщо значення від'ємне) Дані в рядку 2095 вказуються в дужках
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань*	2105	У додатковій статті " Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань " страховики відображають дохід (витрати) за результатами зменшення (збільшення) резервів довгострокових зобов'язань і відповідної частки перестраховиків, крім курсових різниць та придбання або вибуття дочірніх підприємств (п. 3.8 Методрекомедацій № 433)
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів*	2110	У додатковій статті " Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів " страховики наводять дохід (витрати) за результатами зменшення (збільшення) інших страхових резервів, крім курсових різниць та придбання або вибуття дочірніх підприємств (п. 3.9 Методрекомедацій № 433)
Зміна інших страхових резервів, валова сума*	2111	
Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах*	2112	
Інші операційні доходи	2120	У статті " Інші операційні доходи " відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): <ul style="list-style-type: none"> • дохід від операційної оренди активів; • дохід від операційних курсових різниць; • відшкодування раніше списаних активів; • дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках; • дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; • дохід від списання кредиторської заборгованості, одержані штрафи, пені, неустойки тощо (п. 3.10 Методрекомедацій № 433): оборот за Дт 71 в кореспонденції з Кт 791
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю*	2121	У додатковій статті " Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю " відображається дохід від зміни

		<p>вартості всіх активів (фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів та інших), які оцінюються за справедливою вартістю (п. 3.10 Методрекомедацій № 433): обороти за Кт 710 в кореспонденції з Дт 211, 212, 27, 100, 161, 163, 165</p> <p>Підприємства, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у статті 2121 відображають дохід від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю (п. 3.10 Методрекомедацій № 433)</p>
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції*	2122	<p>У додатковій статті "Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції" відображається дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності (п. 3.10 Методрекомедацій № 433): обороти за Кт 710 в кореспонденції з Дт 23</p>
Дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування*	2123	<p>У додатковій статті "Дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування" відображається дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування, на створення чи переоснащення матеріально-технічної бази, збільшення обсягу виробництва (надання послуг), запровадження новітніх технологій та/або повернення кредитів, використаних на зазначені цілі, та сплату процентів за ними (п. 21 підрозд. 4 розд. XX ПКУ).</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Форму № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» доповнено новою додатковою статтею 2123 «Дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування» відповідно до наказу Мінфіну від 08.02.2014 р. № 48</p>
Адміністративні витрати	2130	<p>У статті "Адміністративні витрати" відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства (п. 3.11 Методрекомедацій № 433): обороти за Кт 92 в кореспонденції з Дт 791 Дані в рядку 2130 вказуються в дужках</p>
Витрати на збут	2150	<p>У статті "Витрати на збут" відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів), - витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції</p>

		споживачам тощо (п. 3.12 Методрекомедацій № 433): обороти за Кт 93 в кореспонденції з Дт 791 Дані в рядку 2150 вказуються в дужках
Інші операційні витрати	2180	У статті "Інші операційні витрати" відображаються: • собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; • відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості відповідно до П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість"; • втрати від знецінення запасів; • втрати від операційних курсових різниць; • визнані економічні (фінансові) санкції; • відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають в процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг)) (п. 3.13 Методрекомедацій № 433): обороти за Кт 94 в кореспонденції з Дт 791 Дані в рядку 2180 вказуються в дужках
Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю*	2181	У додатковій статті "Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю" відображаються витрати від зміни вартості всіх активів (фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів та інших), які оцінюються за справедливою вартістю (п. 3.13 Методрекомедацій № 433): обороти за Дт 949 в кореспонденції з Кт 211, 212, 27, 100, 161, 163, 165 Дані в рядку 2181 вказуються в дужках
Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції*	2182	У додатковій статті "Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції" відображаються витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності (п. 3.13 Методрекомедацій № 433): обороти за Дт 940 в кореспонденції з Кт 23 Дані в рядку 2182 вказуються в дужках Підприємства, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами , у цій статті відображають витрати від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за

		справедливою вартістю (п. 3.13 Методрекомедацій № 433)
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	У рядку 2190 відображається прибуток від операційної діяльності, який визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат (п. 3.14 Методрекомедацій № 433): р. (2090 +/- 2105 +/- 2110 + 2120) – р. (2130 + 2150 + 2180) або р. (2120 +/- 2105 +/- 2110) – р. (2095 + 2130 + 2150 + 2180) (якщо значення додатне)
збиток	2195	У рядку 2195 відображається збиток від операційної діяльності, який визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат (п. 3.14 Методрекомедацій № 433): р. (2090 +/- 2105 +/- 2110 + 2120) – р. (2130 + 2150 + 2180) або р. (2120 +/- 2105 +/- 2110) – р. (2095 + 2130 + 2150 + 2180) (якщо значення від'ємне) Дані в рядку 2195 вказуються в дужках
Дохід від участі в капіталі	2200	У статті "Дохід від участі в капіталі" відображається дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі (п. 3.15 Методрекомедацій № 433): оборот за Дт 72 в кореспонденції з Кт 792
Інші фінансові доходи	2220	У статті "Інші фінансові доходи" відображаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі) (п. 3.16 Методрекомедацій № 433): оборот за Дт 73 в кореспонденції з Кт 792
Інші доходи	2240	У статті "Інші доходи" відображається дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць; дохід підприємств (крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами) від зміни балансової вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю, та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства (п. 3.17

		Методрекомендацій № 433): оборот за Дт 74 в кореспонденції з Кт 793
Дохід від благодійної допомоги*	2241	У додатковій статті " Дохід від благодійної допомоги " наводиться сума доходу, пов'язаного з благодійною допомогою, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість, дохід визнається у порядку, встановленому П(С)БО 15 "Дохід" (п. 3.17 Методрекомендацій № 433): оборот за Кт 745 в частині отриманої благодійної допомоги, яка відповідно до законодавства звільняється від ПДВ (Дт 483)
Фінансові витрати	2250	У статті " Фінансові витрати " відображаються витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 "Фінансові витрати" (п. 3.18 Методрекомендацій № 433): оборот за Кт 95 в кореспонденції з Дт 792 Дані в рядку 2250 вказуються в дужках
Втрати від участі в капіталі	2255	У статті " Втрати від участі в капіталі " відображається збиток від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі (п. 3.19 Методрекомендацій № 433): оборот за Кт 96 в кореспонденції з Дт 792 Дані в рядку 2255 вказуються в дужках
Інші витрати	2270	У статті " Інші витрати " відображаються собівартість реалізації фінансових інвестицій; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; витрати підприємств (крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами) від зміни балансової вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю; інші витрати, які виникають у процесі господарської діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства (п. 3.20 Методрекомендацій № 433): оборот за Кт 97 в кореспонденції з Дт 793 Дані в рядку 2270 вказуються в дужках
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті*	2275	У додатковій статті " Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті " наводиться сума прибутку (збитку) від впливу інфляції на монетарні статті, що визначається

		відповідно до П(С)БО 22 "Вплив інфляції" (п. 3.21 Методрекомедацій № 433)
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	У рядку 2290 відображається прибуток до оподаткування, який визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях (п. 3.22 Методрекомедацій № 433): р. (2190 + 2200 + 2220 + 2240 +/- 2275) – р. (2250 + 2255 + 2270) або р. (2200 + 2220 + 2240 +/- 2275) – р. (2195 + 2250 + 2255 + 2270) (якщо значення додатне)
збиток	2295	У рядку 2295 відображається збиток до оподаткування, який визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків) (п. 3.22 Методрекомедацій № 433): р. (2190 + 2200 + 2220 + 2240 +/- 2275) – р. (2250 + 2255 + 2270) або р. (2200 + 2220 + 2240 +/- 2275) – р. (2195 + 2250 + 2255 + 2270) (якщо значення від'ємне) Дані в рядку 2295 вказуються в дужках
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	У статті " Витрати (дохід) з податку на прибуток " відображається сума витрат (доходу) з податку на прибуток, визначена згідно з П(С)БО 17 "Податок на прибуток" (п. 3.23 Методрекомедацій № 433): сума, відображена у звітному періоді за Кт 98 Дт 791 (витрати) або Дт 791 Кт 98 (доходи) Витрати відображаються в дужках
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	У статті " Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування " відображаються відповідно прибуток або збиток від припиненої діяльності після оподаткування та/або прибуток або збиток від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, що утворюють припинену діяльність і оцінюються за чистою вартістю реалізації (п. 3.24 Методрекомедацій № 433): вибірка по рахунках відповідних даних, що відображають фінрезультати від припиненої діяльності
Чистий фінансовий результат:	2350	У рядку 2350 відображається чистий прибуток ,

прибуток		який розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування (п. 3.25 Методрекомедацій № 433): р. (2290 +/- 2300 +/- 2305 + 2295) (якщо значення додатне)
збиток	2355	У рядку 2355 відображається чистий збиток , який розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування (п. 3.25 Методрекомедацій № 433): р. (2290 +/- 2300 +/- 2305 + 2295) (якщо значення від'ємне) Дані в рядку 2355 вказуються в дужках

Розділ II «Сукупний дохід»

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	У статті "Дооцінка (уцінка) необоротних активів" наводиться сума дооцінки об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, зменшена на суму уцінки таких об'єктів протягом звітного періоду в межах сум раніше проведених дооцінок. Сума дооцінки, яка включається до нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, до складу сукупного доходу розділу II звіту про фінансові результати не включається (п. 3.27 Методрекомедацій № 433)
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	У статті "Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів" наводиться сума зміни балансової вартості об'єктів хеджування у порядку, визначеному п. 38 – 41 П(С)БО 13 "Фінансові інструменти" (п. 3.28 Методрекомедацій № 433)
Накопичені курсові різниці	2410	У статті "Накопичені курсові різниці" наводиться сума курсових різниць, які відповідно до п. 9 П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході (п. 3.29 Методрекомедацій № 433)
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	У статті "Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств" наводиться частка іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій в які ведеться за методом участі в капіталі (п. 3.30 Методрекомедацій № 433)

Інший сукупний дохід	2445	У статті "Інший сукупний дохід" наводиться сума іншого сукупного доходу, для відображення якого за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю, або який не може бути включений до інших статей, наведених у цьому розділі (п. 3.31 Методрекомедацій № 433)
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	У рядку 2450 відображається інший сукупний дохід до оподаткування, який визначається як алгебраїчна сума дооцінки (уцінки) необоротних активів, дооцінки (уцінки) фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств та іншого сукупного доходу (п. 3.32 Методрекомедацій № 433): р. (2400 + 2405 + 2410 + 2415 + 2445)
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	У статті "Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом" наводиться сума податку на прибуток, що пов'язаний з іншим сукупним доходом (п. 3.33 Методрекомедацій № 433)
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	У статті "Інший сукупний дохід після оподаткування" наводиться сума іншого сукупного доходу після вирахування податку на прибуток (п. 3.34 Методрекомедацій № 433, п. 47 Методрекомедацій № 476): р. (2450 +/- 2455) * <i>* формула наведена відповідно до змін, внесених до Методрекомедацій № 476 наказом Мінфіну від 15.04.2014 р. № 401</i>
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	У рядку 2465 відображається сукупний дохід, який розраховується як алгебраїчна сума чистого фінансового результату за звітний період та іншого сукупного доходу після оподаткування (п. 3.35 Методрекомедацій № 433): р. (2350 або 2355 + 2460)

1

Розділ III «Елементи операційних витрат»

У розділі III звіту про фінансові результати наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством. **Собівартість реалізованих товарів, запасів у цьому розділі не наводиться** (п. 3.37 Методрекомедацій № 433).

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Матеріальні затрати	2500	У рядку 2500 відображаються: обороти за Кт 20, 21, 22, 27, 28 в кореспонденції з Дт 23, 91, 92, 93, 94
Витрати на оплату праці	2505	У рядку 2505 відображаються: обороти за Кт 66 та 471, 477 в кореспонденції з Дт 23, 91,

		92, 93, 94
Відрахування на соціальні заходи	2510	У рядку 2510 відображаються: обороти за Кт 65 та 471, 472, 477 в кореспонденції з Дт 23, 91, 92, 93, 94
Амортизація	2515	У рядку 2515 відображаються: обороти за Кт 13 в кореспонденції з Дт 23, 91, 92, 93, 94
Інші операційні витрати	2520	У рядку 2520 відображаються: обороти за Кт 20, 21, 22, 27, 28, 30, 31, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 50, 51, 60, 62, 63, 64, 65, 68, 473, 474 в кореспонденції з Дт 23, 91, 92, 93, 94
Разом	2550	У рядку 2550 відображається: сума рядків 2500, 2505, 2510, 2515, 2520

Розділ IV «Розрахунок показників прибутковості акцій»

Розділ IV звіту про фінансові результати заповнюють акціонерні товариства, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій (п. 3.38 Методрекомедацій № 433).

Грошові показники розділу IV звіту про фінансові результати наводяться в гривнях з копійками.

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Середньорічна кількість простих акцій	2600	У статті " Середньорічна кількість простих акцій " наводиться середньозважена кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного періоду (п. 3.39 Методрекомедацій № 433). Розрахунок середньорічної кількості акцій здійснюється згідно з п. 5 – 7 П(С)БО 24 "Прибуток на акцію" (п. 3.43 Методрекомедацій № 433)
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	У статті " Скоригована середньорічна кількість простих акцій " наводиться середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на середньорічну кількість потенційних простих акцій (п. 3.40 Методрекомедацій № 433). Розрахунок скоригованої середньорічної кількості акцій здійснюється згідно з пп. 9.2 П(С)БО 24 "Прибуток на акцію" (п. 3.43 Методрекомедацій № 433)
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	У статті " Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію " наводиться показник, що розраховується діленням різниці між сумою чистого прибутку (збитку) і сумою дивідендів на привілейовані акції на середньорічну кількість простих акцій в обігу (п. 3.41 Методрекомедацій № 433). Розрахунок чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію здійснюється згідно з п. 4 П(С)БО 24 "Прибуток на акцію" (п. 3.43 Методрекомедацій № 433)

Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	У статті "Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію" відображається показник, що розраховується діленням скоригованого чистого прибутку (збитку) на скориговану середньорічну кількість простих акцій в обігу (п. 3.42 Методрекомедацій № 433). Розрахунок скоригованого чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію здійснюється згідно з п. 8 – 14 П(С)БО 24 "Прибуток на акцію" (п. 3.43 Методрекомедацій № 433)
Дивіденди на одну просту акцію	2650	У статті "Дивіденди на одну просту акцію" відображається показник, який розраховується шляхом ділення суми оголошених дивідендів на кількість простих акцій, за якими сплачуються дивіденди (п. 3.44 Методрекомедацій № 433)

3. Звітність суб'єктів малого бізнесу

Платниками податку на прибуток – суб'єктами мікропідприємств, малого підприємництва, представництвами іноземних суб'єктів господарювання, крім тих, які складають фінансову звітність за міжнародними стандартами, подається разом з квартальною або річною податковою декларацією скорочена за показниками фінансова звітність у складі Балансу і Звіту про фінансові результати (Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (ф. № 1-м, ф. № 2-м), Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (ф. № 1-мс, ф. № 2-мс)).

Методика складання форми деталізована на спеціалізованих сайтах

<https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/october/issue-81/article-104779.html>.

<https://report.ligazakon.net/zvitnist-mal-pidpriemstva/>

Форми фінзвітності за НП(С)БО 25

Фінансова звітність малого підприємства Баланс форма № 1-м Звіт про фінансова результати форма № 2-м	Фінансова звітність мікропідприємства Баланс форма № 1-мс Звіт про фінансова результати форма № 2-мс
Використовують: - малі підприємства* (крім платників єдиного податку 3 групи); - представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності	Використовують - мікропідприємства; - підприємства - платники єдиного податку 3 групи; - непідприємницькі товариства (тобто неприбуткові організації)

Малими є підприємства, які не відповідають критеріям для мікропідприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передуює звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» (ст.2). Балансова вартість активів - до 4 млн євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 8 млн євро; середня кількість працівників - до 50 осіб.

Норми П(С)БО 25 та відповідну спрощену фінзвітність не можуть застосовувати підприємства, які згідно із законодавством складають фінзвітність за

МСФЗ. Вони використовують повноформатну фінзвітність, передбачену НП(С)БО . Звітним періодом для складання фінзвітності є календарний рік.

4. Призначення форм статистичної звітності. Форми звітності, подання в електронному вигляді

Але малі підприємства до статистики мають подавати й проміжну фінансову звітність, яка складається за результатами I кварталу, 1 півріччя, 9 місяців. Крім того, відповідно до облікової політики підприємства фінансову звітність можна складати за інші періоди. Держстат запроваджує роботу нового сервісу для електронного звітування - безкоштовне програмне забезпечення «Кабінет респондента».

Доступ до «Кабінету респондента» відкрито з 01 лютого 2019 року за посиланням: <https://statzvit.ukrstat.gov.ua/>.

У "Кабінеті респондента" Ви зможете в онлайн-режимі звітувати за **формами державної статистичної звітності**.

Для реєстрації та роботи в "Кабінеті респондента" необхідно мати електронний підпис із двома сертифікатами: для підписання та шифрування. Сервіс підтримує електронний підпис одного з кваліфікованих надавачів електронних довірчих послуг (акредитованих центрів сертифікації ключів - АЦСК), перелік яких наведений http://www.ukrstat.gov.ua/elektr_zvit/per_pz.htm

Перелік АЦСК, які підтримуються в "Кабінеті респондента", буде розширюватися.

Коректна робота в "Кабінеті респондента" **можлива в браузерях** Internet Explorer версії не нижче 9, Mozilla Firefox 35+, Opera 12+, Google Chrome 45+.

У разі виникнення питань щодо роботи в "Кабінеті респондента" Ви можете скористатись інструкцією користувача, розміщеною безпосередньо у "Кабінеті респондента", або звернутись за консультацією до територіальних органів Держстату.

У разі відсутності сертифіката шифрування, обов'язковість якого передбачена наказом Адміністрації Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України від 18.12.2012 № 739 «Про затвердження Вимог до форматів криптографічних повідомлень», потрібно звернутися до кваліфікованого надавача електронних довірчих послуг для його отримання.

Перелік форм наведено http://www.ukrstat.gov.ua/elektr_zvit/2021/Perelik_form_2021.htm з встановленням форми звітності (шаблон форми) та строків із подання (звітний період форми шаблону). Даний перелік оновлюється щорічно.

Інформація щодо подання звітності в електронному вигляді. Безоплатне подання статистичної звітності в електронному вигляді, форми. <http://ks.ukrstat.gov.ua/component/content/?view=featured>

<http://www.ks.ukrstat.gov.ua/bezoplatne-podannya-statistichnoji-zvitnosti-v-elektronnomu-viglyadi.html>.

Література Базова

1. Сук, Л. К. Фінансовий облік [Електронний ресурс]: навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. - К. : Знання, 2015, 647 с.
2. Фінансовий облік [Електронний ресурс] : підруч. / [Я. Д. Крупка та ін.] ; Терноп. нац. екон. ун-т. - 4-те вид., допов. та перероб. Тернопіль: ТНЕУ, 2017, 450 с.
3. Абрамчук, М. Ю. Фінансовий облік [Електронний ресурс]: конспект лекцій : для студ. спец. 072 «Фінанси, банківська справа та страхування» усіх форм навч. та слухачів ЦПО / М. Ю. Абрамчук, Ю. Г. Гуменна, І. В. Тютюник, П. М. Рубанов. - Суми : Сумський державний університет, 2018. 395 с.
4. Фінансовий облік [Електронний ресурс]: підруч. / [Я. Д. Крупка та ін.] ; Терноп. нац. екон. ун-т. - 4-те вид., допов. та перероб. Тернопіль : ТНЕУ, 2019, 478 с.
5. Теловата, М. Т. Фінансовий облік - 1 (у схемах і таблицях) [Електронний ресурс] : навч. посіб. Ч. 1 / М. Т. Теловата, О. В. Петраковська ; Національна академія статистики, обліку та аудиту. - К. : Інтердрук, 2019.; 217 с.
6. Шара, Є. Ю. Фінансовий облік II [Електронний ресурс] : навч. посіб. / Є. Ю. Шара, І. Є. Соколовська-Гонтаренко ; Держ. фіскальна служба України, Нац. ун-т держ. податкової служби України. К. : Центр учбов. літ., 2016.; 307 с.
7. Бухгалтерський облік в торгівлі та ресторанному господарстві [Текст] : навч. посіб.: реком. МОН України для студентів ВНЗ / Г. В. Блакита [та ін.] ; М-во освіти і науки України, Київський національний торговельно-економічний ун-т, Вінницький торговельно-економічний ун-т. - К. : Центр учбової літератури, 2017. 288 с.
8. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством [Електронний ресурс] : навч. посіб. / О. А. Лаговська [и др.] ; Житомирський державний технологічний університет. Житомир : ЖДТУ, 2017. 416 с.
9. Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах [Текст] : підручник: затв. МОН України для студентів ВНЗ / [В. Я. Плаксієнко [та ін.]]; [за ред. В. Я. Плаксієнка]; М-во освіти і науки України. - 2-е вид., випр. та доп. - К. : Центр учбової літератури, 2017. 520 с.
10. Кононова О.Є. Організація бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]: Навч. посібник. Дніпро: ДВНЗ ПДАБА. Вена.: Premier Publishing s.r.o. Vienna, 2018. 102 с.
11. Shepel I.V. Debt secretion: satisfaction, causes and alternative forms and methods of payment/ I.V. Shepel [Adaptation of science, education and business to world innovative megatrends: International collective monograph]. – USA: Publishing House Science and Innovation Center, Ltd. St. Louis, Missouri, USA, 2018. 2296 с. (p. 284-295).

Нормативно-правові джерела

1. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”: від 16.07.1999 р. № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України.URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс]: Законодавство України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р № 291 [Електронний ресурс]: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>

4. Податковий кодекс України [Текст] : прийнятий Законом України від 2 грудня 2010 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

5. Національні Положення (стандарты) бухгалтерського обліку. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/>

6. Інструкція про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджена наказом Мінфіну України від 20.04.2015 р. № 449 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0508-15>

7. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон: наказ Міністерства фінансів України №59 від 13.03.1998 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98>

8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р., №2. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/MF07002>.

9. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/MF03270>

10. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг сільськогосподарських підприємств: затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text>

11. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку: наказ Мінфіну України від 29.12.2000 р. № 356. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text>

12. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. № 390. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0390555-09>

13. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах: наказ Міністерства аграрної політики України від 21.12.2007 р. № 929. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/FIN35116т>

14. Положення про електронні гроші в Україні: Постанова Правління Національного банку України від 04.11.2010 р. № 481. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1336-10#n19>.

15. Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті: Інструкція НБУ № 22 від 21.01.2004 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04>

16. Про відпустки: Закон України від 15.11.1996 р № 504/96-ВР. URL: <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80>

17. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України №265/95-ВР від 06.07.1995 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80#Text>

18. Про затвердження Змін до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Постанова Правління Національного банку України від 10.02.2019 р. № 37. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0037500-19#Text>

19. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.06р. № 1315. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text>

20. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text>

21. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>

22. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Постанова Правління Національного банку України від 29.12.2017 р. № 148. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text>

23. Про затвердження положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.95 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>

24. Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text>

25. Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання: наказ Міністерства фінансів України від 28.09.2015 р. №841. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1248-15>

26. Про облікову політику: лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v2779201-05#Text>

27. Про обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.09.2001р. №1266. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1266-2001-%D0%BF#Text>

28. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР № 2346-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text>

29. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні: Закон України від 5.04.2001 р. № 2346-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2346-14#Text>

Інформаційні ресурси

1. НБУ. URL: <http://www.bank.gov.ua/>

2. Дебет-Кредит: сайт журналу. - Режим доступу до електронних ресурсів:
<http://www.dtkk.com.ua/>.
3. Комп'ютерна правова бібліотека "Ліга" <http://www.liga.ua>
4. Нормативні акти України <http://www.nau.kiev.ua>
5. Законопроекти України <http://www.zakon.gov.ua>
6. Бухгалтерія <http://www.buhgalteria.com.ua>
7. Урядовий кур'єр <http://www.ukcc.com.ua>
8. Баланс <http://www.balance.dp.ua>
9. Вісник Податкової служби України <http://www.visnuk.com.ua>
10. Газета «Все про бухгалтерський облік» www.vobu.com.ua